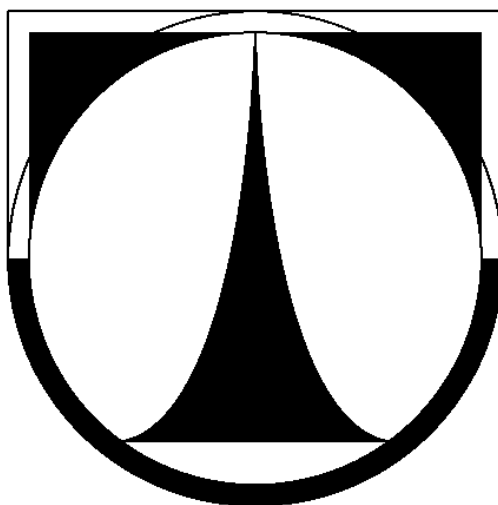


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Marcel Kiefmann

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

**Změna hodnoty vybraných účetních položek v důsledku přechodu z české
účetní legislativy na standardy IFRS**

**The change of value in selected accounting items due to the transition
from the Czech accounting legislation to IFRS standards**

DP-EF-KFÚ-2012-20

Bc. Marcel Kiefmann

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, PhD., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Vratislav Pečenka, finanční ředitel, HTK, a. s.

Počet stran: 102

Počet příloh: 2

Datum odevzdání: 04. 05. 2012

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 04. 05. 2012

vlastnoruční podpis

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval svým rodičům, kteří mě usilovně podporovali po celou dobu mého studia, a to jak morálně, tak finančně. Mé díky patří také vedoucí mojí diplomové práce paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za její užitečné rady, doporučení a konzultace v průběhu posledního roku studia a také za zapůjčení odborné literatury, bez které bych se při psaní této práce neobešel. V neposlední řadě bych chtěl poděkovat i mému konzultantovi panu Ing. Vratislavu Pečenkovi za poskytnutí podkladů pro psaní praktické části této práce, odborné rady z praxe a za trpělivost, kterou se mnou měl při mých neustálých dotazech.

Anotace

Tato diplomová práce je zaměřena na porovnání Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) s českou účetní legislativou. Hlavním cílem práce je prokázat odlišný vliv požadavků obou systémů na vykazání hodnoty vybraných účetních položek v účetních výkazech. První kapitola se zabývá historií vzniku standardů IFRS, jejich obecnými požadavky kladenými na účetní systém, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci a srovnáním s požadavky české účetní legislativy. Ve druhé kapitole je provedena komparativní analýza způsobů oceňování majetku a závazků v rámci obou účetních systémů. Třetí kapitola porovnává požadavky kladené na účetní závěrku sestavenou dle standardů IFRS a dle české účetní legislativy. V poslední části je provedena analýza vlivu vybraných hospodářských operací na vykazování v rozvaze a výkazu zisku a ztráty sestavených dle požadavků obou systémů. Zkoumány jsou oblasti rezerv, vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv a účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, dlouhodobý nehmotný majetek, IFRS, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví, náklady, odpisy, rezervy, rozvaha, účetní závěrka, výkaz zisku a ztráty, výnosy.

Annotation

This diploma thesis is focused on a comparison of International Financial Reporting Standards with the Czech accounting legislation. The main goal is to prove the influence of the requirements of both systems on the reporting of the values of selected accounting items in the financial statements. The first chapter deals with the IFRS establishment history, their general requirements for the accounting system, which are listed in the Conceptual Framework and the comparison with the requirements of the Czech accounting legislation. The comparative analysis of measurement methods of assets and liabilities in the ambit of both accounting systems is performed in the second chapter. Chapter three compares the requirements for the financial statements drawn up in compliance with the IFRS and with the Czech accounting legislation. The analysis of influence of selected economic operations over the reporting in the balance sheet and the statement of profit or loss drawn up in compliance with the requirements of both systems is performed in the last chapter. Examined are the fields of the provisions, the expenses and revenues reporting of long-term contracts and the accounting amortization of intangible fixed assets.

Key Words

Amortization, balance sheet, Czech accounting legislation, expenses, IFRS, intangible fixed assets, International Financial Reporting Standards, provisions, reporting of the financial statements, revenues, statement of profit or loss.

Obsah

Seznam obrázků.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam zkratk.....	13
Úvod	14
1 Teoretická východiska – požadavky kladené na účetní systém podle standardů IFRS a české legislativy.....	16
1.1 Historický vývoj harmonizace účetnictví v Evropě	16
1.2 Historie vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	19
1.3 Koncepční rámec standardů IFRS	21
1.4 Regulace účetnictví v České republice.....	24
1.5 Požadavky na účetnictví kladené českou legislativou.....	26
1.6 Shrnutí – rozdíly mezi Koncepčním rámcem standardů IFRS a českou účetní legislativou	28
2 Způsoby oceňování podle standardů IFRS a české účetní legislativy	30
2.1 Oceňovací báze podle standardů IFRS.....	31
2.1.1 Historická cena	33
2.1.2 Fair value	36
2.2 Rozlišení oceňování z hlediska působení času.....	37
2.3 Oceňování podle české účetní legislativy	41
2.3.1 Oceňování při nabytí majetku a vzniku závazků.....	41
2.3.2 Oceňování ke konci rozvahového dne.....	43
2.4 Shrnutí – rozdíly v oceňování podle standardů IFRS a dle české legislativy	45
3 Požadavky na účetní závěrku podle standardů IFRS a české účetní legislativy	49
3.1 Účetní závěrka sestavená dle standardů IFRS.....	49
3.1.1 Výkaz o finanční pozici ke konci účetního období	50
3.1.2 Výkaz o úplném výsledku ke konci účetního období.....	53
3.1.3 Výkaz o peněžních tocích za účetní období	55
3.1.4 Ostatní výkazy tvořící účetní závěrku dle standardů IFRS	58
3.2 Účetní závěrka sestavená dle české účetní legislativy	59
3.3 Shrnutí – rozdíly v účetní závěrce sestavené podle standardů IFRS a dle české účetní legislativy.....	64
4 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací na vykazování v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české účetní legislativy a standardů IFRS ve vybraném subjektu.....	68
4.1 Rezervy.....	69
4.1.1 Účetní zachycení tvorby rezerv dle české účetní legislativy a standardů IFRS	70

4.2 Vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv	73
4.2.1 Účetní zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle české účetní legislativy a standardů IFRS s využitím metody procenta rozpracovanosti	76
4.2.2 Účetní zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle české účetní legislativy a standardů IFRS s využitím metody nulového zisku	80
4.3 Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	83
4.3.1 Účetní zachycení odpisů softwaru dle české účetní legislativy a standardů IFRS	87
4.4 Shrnutí – celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010	90
Závěr	94
Seznam literatury	98
Seznam příloh	102

Seznam obrázků

Obr. 1	Rozdělení oceňovacích základů používaných dle standardů IFRS 32
--------	---

Seznam tabulek

Tab. 1	Názvy a zkratky užívané před a po reorganizaci IASC.....	20
Tab. 2	Typy účetních jednotek a dokumenty upravující požadavky na vedení jejich účetnictví	25
Tab. 3	Zachycení aktiv v rozvaze dle české účetní legislativy.....	61
Tab. 4	Zahrnutí specifických položek do jednotlivých kategorií výkazu o peněžních tocích	67
Tab. 5	Výše rezervy a úroku v jednotlivých letech dle požadavků standardů IFRS	71
Tab. 6	Operace související s tvorbou rezervy dle požadavků standardů IFRS.....	72
Tab. 7	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – tvorba rezerv.....	72
Tab. 8	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – tvorba rezerv	72
Tab. 9	Struktura nákladů k zakázce č. 15487 – rok 2010.....	77
Tab. 10	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15487	79
Tab. 11	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15487.....	79
Tab. 12	Struktura nákladů k zakázce č. 15490 – rok 2010.....	80
Tab. 13	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15490	81
Tab. 14	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15487.....	82
Tab. 15	Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – účetní odpisy softwaru..	89
Tab. 16	Celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu společnosti XYZ sestavenou k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy	90
Tab. 17	Celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu společnosti XYZ sestavenou k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS	91
Tab. 18	Celkový vliv zkoumaných transakcí na výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010 dle české účetní legislativy	92
Tab. 19	Celkový vliv zkoumaných transakcí na výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010 dle standardů IFRS	92

Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
ES	Evropské společenství
FASB	Financial Accounting Standards Board (<i>Výbor pro účetní standardy</i>)
FCF	Future Cash Flows (<i>Budoucí peněžní toky</i>)
IAS	International Accounting Standards (<i>Mezinárodní účetní standardy</i>)
IASB	International Accounting Standards Board (<i>Rada pro mezinárodní účetní standardy</i>)
IASC	International Accounting Standards Committee (<i>Výbor pro mezinárodní účetní standardy</i>)
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation (<i>Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy</i>)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee (<i>Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví</i>)
IFRS	International Financial Reporting Standards (<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</i>)
IOSCO	International Organization of Securities Commissions (<i>Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry</i>)
p. a.	per annum (<i>ročně</i>)
PRIBOR	Prague InterBank Offer Rate (<i>úroková sazba na mezibankovním trhu v ČR</i>)
SAC	Standards Advisory Council (<i>Poradní sbor</i>)
SIC	Standing Interpretations Committee (<i>Stálý interpretační výbor</i>)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (<i>Americké všeobecně uznávané účetní principy</i>)

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá srovnáním dvou různých účetních systémů, na jedné straně stojí Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) a proti nim česká účetní legislativa. Oba účetní systémy vykazují značné množství rozdílů, na základě kterých není možné objektivně porovnat finanční pozici a výkonnost podniků účtujících podle požadavků české účetní legislativy s podniky, které vedou účetnictví v souladu se standardy IFRS.

Vzhledem k tomu, že současný svět se stále více globalizuje a propojují se i finanční trhy, zvětšuje se tlak na srovnatelnost informací, které poskytují účetní systémy jednotlivých států. Proto je třeba zavést takový účetní systém, který by poskytoval celosvětově srovnatelné výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů a komentářů k nim. Tento tlak na srovnatelnost účetních informací vyústil v procesy harmonizace účetnictví, díky kterým v současné době existují dva mezinárodně uznávané účetní systémy, a to standardy IFRS, které jsou využívány zejména evropskými podniky a evropskými trhy cenných papírů, a jejich americká obdoba označovaná jako US GAAP.¹ Tímto účetním systémem se však práce nezabývá i z toho důvodu, že v současné době probíhají konvergenční tendence i mezi těmito dvěma systémy, jejichž výsledkem by mohlo být vytvoření jediného celosvětově uznávaného účetního systému.

Snahy o harmonizaci účetnictví v rámci Evropské unie (EU), která se kloní k používání standardů IFRS, se po vstupu České republiky do EU začaly projevovat i v účetnictví českých podniků. Některé účetní jednotky již mají vedení účetnictví dle standardů IFRS povinné a z toho důvodu je vhodné analyzovat rozdíly, které v současné době existují mezi českou účetní legislativou a standardy IFRS.² Lze se domnívat, že snahy o větší srovnatelnost účetních informací budou pokračovat, až vyústí v povinné zavedení standardů IFRS pro všechny podnikatelské subjekty v Evropské unii.

¹ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 11.

² BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. s. 10.

Hlavním cílem této práce je prokázat, jak různé požadavky obou účetních systémů mohou ovlivnit hodnotu vybraných účetních položek a tím i vypovídací schopnost účetních výkazů. Pro splnění tohoto cíle je třeba oba účetní systémy porovnat, a to jak z hlediska obecných požadavků kladených na účetní systém, tak se i podrobněji zaměřit na specifické oblasti, jako jsou například oceňování majetku a závazků nebo účetní závěrka sestavená dle požadavků obou systémů.

Teoretická východiska, na kterých se oba účetní systémy zakládají, jsou vyvozena z rešerší odborné literatury. V prvních třech kapitolách práce jsou vždy nejprve uvedeny požadavky kladené na zkoumanou oblast standardy IFRS, následně je na stejnou problematiku nahlíženo z pohledu české účetní legislativy a v závěru každé z kapitol je provedena komparativní analýza rozdílů mezi požadavky obou systémů. Poslední, čtvrtá, kapitola je věnována odlišnému zachycení vybraných účetních operací v rozvaze a následně je pomocí syntézy všech zkoumaných transakcí provedeno srovnání vlivu těchto operací na rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

1 Teoretická východiska – požadavky kladené na účetní systém podle standardů IFRS a české legislativy

Již řadu desetiletí se světová ekonomika globalizuje, tento proces probíhá i v oblasti informačních systémů, které jsou významné pro další rozvoj celosvětové ekonomiky. Proto je velmi důležité sjednotit informační systémy a umožnit tak lepší srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Základním zdrojem ekonomických informací, který napomáhá provádění kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, jsou výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů. Účetní systém založený pouze na národní legislativě příslušného státu však nemůže poskytovat takové informace, které by byly srozumitelné všem potenciálním uživatelům. Zejména zahraničním subjektům je třeba sdělovat informace o finanční pozici a výkonnosti podniků ve formátu, jenž je založen na mezinárodně uznávaných účetních koncepcích, zásadách a standardních řešeních. Jen tak je možné zvýšit srovnatelnost podniků z různých zemí světa.

V dnešní době existují dva systémy, které splňují uvedené požadavky. Jde o Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS), které upravují především účetnictví podniků kótovaných na evropských burzách cenných papírů, a Americké všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP), které jsou využívány na finančních trzích v USA.³ Tato práce bude podrobněji analyzovat především Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

1.1 Historický vývoj harmonizace účetnictví v Evropě

První snahy o harmonizaci účetnictví a výkaznictví v Evropě proběhly již v roce 1978, kdy byla vydána 4. směrnice Rady Evropského společenství (ES), která upravovala obsah roční účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností. Další významné dokumenty, které tvořily kodex účetní legislativy Evropské unie (EU), byly přijaty v roce 1983, jednalo se o 7. směrnici Rady Evropského společenství, která byla věnována konsolidované účetní závěrce, a o 8. směrnici Rady ES, která stanovila požadavky na profesi auditora, nezbytné

³ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 11.

pro odborné ověření účetních závěrek. Malíková a Horák⁴ k tomu dodávají, že tato 8. směrnice byla v roce 2006 nahrazena direktivou novou (2006/43/ES).

Tyto přijaté směrnice však postupem času zastarávaly a přestávaly vyhovovat požadavkům rozsáhlejší harmonizace. Problémem byla především 4. směrnice ES, která umožňovala velké množství variantních řešení, ze kterých si mohly jednotlivé státy vybrat, jak budou vykazovat účetní informace. Toto tzv. právo volby bylo důsledkem toho, že 4. směrnice vznikla jako kompromis mezi účetními systémy členských států ES, zároveň je právo volby omezujícím prvkem pro srovnání účetních informací.⁵

Tyto směrnice byly zavedeny do národních úprav účetní problematiky všech členských států EU, ale i přes nejrůznější novelizace, které probíhaly v 80. a 90. letech minulého století, zůstal jeden závažný problém. Účetní výkazy sestavené v souladu s evropskými účetními směrnicemi nejsou uznávány světovým kapitálovým trhem. To pro podnik, který na tento trh vstupuje, znamená, že musí vyhotovovat účetní výkazy podle standardů, které jsou všeobecně uznávány ve světovém měřítku, tj. podle IFRS nebo podle amerických US GAAP – podle toho, kterým z nich dává daná burza přednost.⁶ Evropská unie na tuto situaci zareagovala v roce 2000 tzv. novou harmonizační strategií, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise zvolila za nástroj, který reguluje účetnictví podniků registrovaných na evropských burzách cenných papírů Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Na rozdíl od nařízení vyplývajících z dříve přijatých směrnic ES, které pouze umožňovaly používání IFRS, tato nová strategie zavedla povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS pro všechny společnosti, které byly registrovány na evropských burzách cenných papírů. Přejít na novou koncepci byl zajištěn pomocí několika dokumentů ES, mezi nejdůležitější patřily následující směrnice a nařízení.

Nejdříve, 27. září 2001, byla vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65, díky které došlo ke změně všech účetních směrnic, které upravovaly pravidla pro

⁴ MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 95.

⁵ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 13–14.

⁶ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 120–121.

oceňování při roční účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Náplní směrnice bylo oceňování finančních nástrojů ve fair value.

V následujícím roce bylo vydáno a přijato stěžejní Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady, známé také jako Nařízení o IAS, podle kterého musely společnosti registrované na burzách cenných papírů sestavovat konsolidovanou závěrku v souladu s IFRS. Tímto nařízením byla zároveň stanovena možnost rozšíření používání IFRS na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. Podle tohoto nařízení musely společnosti, emitující veřejně obchodovatelné papíry, sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS nejpozději od 1. 1. 2005. Podniky, které vydávaly pouze dluhové cenné papíry a společnosti, které již před vydáním tohoto nařízení používaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy, jde zejména o US GAAP, mohly začít používat IFRS až od roku 2007.⁷

V rámci této strategie bylo členským zemím také doporučováno:

- zabudování do národních úprav řešení dané problematiky, které je v souladu s IFRS,
- rozšířit aplikaci IFRS i na individuální závěrky,
- novelizovat evropské účetní směrnice, a to zejména v oblastech oceňování.⁸

I přesto, že se směrnice ES a Nařízení o IAS v mnohých faktorech odlišují, srovnatelnost účetních informací je zajištěna tím, že v obou dokumentech je uveden požadavek na to, aby účetní závěrka podávala poctivý a věrný obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku.⁹ Zavádění IFRS do národních účetních systémů je zajištěno pomocí tzv. schvalovacího mechanismu IFRS. Smyslem je posoudit, zda jsou jednotlivé standardy

⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 4.

⁸ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 15.

⁹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 122.

vhodné pro aplikaci v prostředí EU. Jen standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví a uveřejněny v Úředním věstníku, jsou povinné.¹⁰

1.2 Historie vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Prvním krokem, pro vznik mezinárodních standardů účetního výkaznictví, bylo založení soukromé instituce – Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Tato instituce vznikla v roce 1973 společnou dohodou profesních organizací deseti zakládajících zemí, a to Kanady, USA, Velké Británie, Austrálie, Francie, Německa, Nizozemí, Japonska, Mexika a Irska. Hlavním cílem tohoto výboru bylo vypracovat komplexní soubor účetních standardů pro účetní výkaznictví, který by byl uznáván na celém světě. Význam IASB postupem času rostl a o jeho činnost se začala zajímat řada významných institucí, jako jsou například Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO), OSN, Světová banka, Evropská komise nebo americký Výbor pro účetní standardy (FASB). Významný zlom ve vývoji standardů nastal koncem 90. let, v té době se podařilo IASB uzavřít dohodu s IOSCO o podmínkách, za nichž IOSCO doporučí standardy svým členským burzám. IASB usilovně pracoval na aktualizaci dosavadních a tvorbě nových standardů tak, aby vyhovovaly podmínkám, na kterých se s IOSCO dohodli. Ke splnění všech podmínek došlo v polovině roku 2000, čímž byla odstartována pro Mezinárodní účetní standardy zcela nová etapa.¹¹

Na konci roku 1999 došlo ke změně organizační struktury IASB. Nově byl IASB uspořádán jako samostatná organizace podobná nadaci, zároveň došlo i ke změně názvu na Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF). Cílem těchto změn byla větší efektivita činnosti IASB.¹² V důsledku nové organizační struktury IASCF byl Stálý interpretační výbor (SIC), který má za úkol napomáhat hlubšímu a jednoznačnějšímu

¹⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 4–5.

¹¹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 122–123.

¹² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 5–6.

porozumění účetních standardů, doplněn o Poradní sbor (SAC) a o Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB), zároveň byl zřízen Správní výbor, který řídí činnost SAC a IASB. Funkcí Správního výboru je rovněž sledovat rozpočet a nést odpovědnost za statutární změny. Po reorganizaci IASC došlo k přejmenování celého souboru mezinárodních účetních standardů z IAS na IFRS. Název byl změněn zejména proto, aby se zdůraznila skutečnost, že se nejedná o standardizaci účtování, ale o standardizaci finančního výkaznictví. To však neznamená, že by jednotlivé standardy (IAS 1 až IAS 41) zanikly, zůstávají stále v platnosti, ale nové a aktualizované standardy jsou již vydávány pod označením IFRS.¹³ V roce 2002 se dočkal změny názvu rovněž Stálý interpretační výbor (SIC), který se nově nazývá Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC). Smyslem tohoto výboru je, stejně jako tomu bylo v minulosti, formou interpretací vytvářet pravidla, která umožňují jednotné používání IFRS v případě sporných otázek a přispívat tak ke srovnatelnosti účetního výkaznictví provedeného v souladu s IAS.¹⁴ Pro rekapitulaci a lepší orientaci jsou v následující tabulce uvedeny dřívější a nové názvy, které vznikly v důsledku reorganizace.

Tab. 1: Názvy a zkratky užívané před a po reorganizaci IASC

Původní význam	Nynější význam
Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF)
Mezinárodní účetní standardy (IAS)	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS)
Stálý interpretační výbor (SIC)	Výbor pro interpretace mezinárodního výkaznictví (IFRIC)

Zdroj: vlastní zpracování dle KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 124.

Tvorbou standardů se od roku 2001 zabývá Rada pro mezinárodní účetní standardy, která se rovněž zabývá i novelizací většiny dříve vydaných standardů pod označením IAS. IASB

¹³ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 123–124.

¹⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 6.

také řeší zcela unikátní projekt konvergence s US GAAP, čímž by mohlo dojít ke vzniku jediného celosvětově uznávaného účetního výkaznictví pro kótované společnosti.¹⁵

1.3 Koncepční rámec standardů IFRS

Koncepční rámec je základním teoretickým podkladem, ze kterého vycházejí IFRS. Obsahem a smyslem Koncepčního rámce je vymezení pojmů, které jsou základem při sestavování a předkládání účetní závěrky. Zároveň slouží jako východisko při hledání řešení různých účetních problémů a přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS. Za cíle Koncepčního rámce lze považovat následující:

- tvorba předpokladů pro sjednocení pojmů a termínů používaných pro vyjádření předmětu účetnictví a pro pochopení obsahu účetní závěrky a její vypovídací schopnosti,
- sjednocení výrazů používaných při oceňování,
- budování podmínek pro harmonizaci právních norem a standardů jednotlivých zemí,
- pomoc auditorům při tvorbě názoru,
- pomoc uživatelům správně interpretovat údaje účetních závěrek,
- pomoc IASB při vývoji nových standardů a při revizi standardů stávajících,
- pomoc národním účetním institucím, které jsou odpovědné za vytváření národních účetních standardů.¹⁶

Koncepční rámec IFRS není účetním standardem, ale obsahuje principy, které tvoří základ pro tvorbu účetních standardů a v případech, kdy nejsou stanovena konkrétní pravidla pro sestavování účetních závěrek, vymezuje základní předpoklady jejich přípravy. Těmito předpoklady je myšlen *akruální princip*, který říká, že účetní operace jsou zachyceny v období, se kterým věcně a časově souvisejí, což podle Jílka a Svobodové¹⁷ znamená, že

¹⁵ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 124.

¹⁶ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008., s. 23–26.

¹⁷ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 73.

k zaúčtování výnosů a nákladů dojde v jiném období, než v období, kdy došlo k peněžním pohybům, a *předpoklad neomezeného trvání podniku*. Ten říká, že při přípravě účetní závěrky, se předpokládá, že podnik bude pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. Dvořáková¹⁸ k tomu dodává: „*Vedení účetní jednotky musí při přípravě účetní závěrky objektivně posoudit, zda je tento předpoklad zachován. Pokud má vedení účetní jednotky pochybnosti o dalším trvání podniku, je tuto nejistotu povinno zveřejnit. Jestliže předpoklad splněn není, účetní závěrka musí být sestavená v souladu s touto skutečností. Podnik musí zveřejnit v účetní závěrce, že předpoklad trvání podniku není splněn a uvede důvody vedoucí k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku.*“

V Koncepčním rámci jsou rovněž uvedeny požadavky na kvalitativní vlastnosti účetních informací, které Kovanicová¹⁹ vysvětluje následovně:

- **Srozumitelnost** – účetní informace mají být prezentovány bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře.
- **Relevance** – za relevantní informaci je považována ta, jejíž opomenutí nebo zkreslení by vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů. Požadavek, aby účetní výkazy obsahovaly jen relevantní informace, je v Koncepčním rámci zakomponován zejména proto, aby účetní výkazy nebyly plné informací, které pro uživatele nejsou přínosem a nedocházelo tak ke zvyšování nákladů na pořizování dat.
- **Významnost** – pokud by opomenutí nebo chybné uvedení informace mohlo ovlivnit rozhodování uživatelů, je informace pokládána za významnou.
- **Srovnatelnost** – tytéž hospodářské operace, které jsou prováděny v různých podnicích, musí být měřeny, oceňovány a zachycovány shodně.

¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 18.

¹⁹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 36–39.

- **Spolehlivost** – informace je spolehlivá tehdy, jestliže si uživatelé mohou být jisti, že pravdivě zobrazuje skutečnost a neobsahuje věcné chyby a předpojatosti. Pro zajištění spolehlivosti musí účetní informace splňovat následující předpoklady:
 - pravdivě a věrně zachycovat transakce a ostatní události,
 - převaha obsahu nad formou,
 - účetní závěrka musí být nestranná, tj. nesmí výběrem nebo zkreslením informací ovlivňovat rozhodování nebo úsudek tak, aby bylo dosaženo předem vytyčeného výsledku,
 - při odhadech v nejistých podmínkách je třeba zohlednit určitý stupeň obezřetnosti, např. náklady a závazky se nesmí podhodnocovat, aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat,
 - musí být uvedeny všechny informace, které zajistí, že informace účetní závěrky nebudou matoucí nebo klamné.
- **Pravdivý a věrný obraz** – tím, že budou respektovány základní kvalitativní požadavky na účetní informace a příslušné standardy, spolu s dodržováním obecně uznávaných základních předpokladů a účetních principů, lze podat pravdivý a věrný obraz účetní jednotky.

Koncepční rámec IFRS vymezuje i to, pro koho mají být informace z účetní závěrky srozumitelné. Bohušová²⁰ uvádí následující uživatele, jakož i důvody zájmu o informace plynoucí z účetní závěrky pro jednotlivé skupiny uživatelů:

- **Současní i potenciální investoři** – ti využívají informace při rozhodování o finančním investování,
- **Zaměstnanci** – pro zaměstnance jsou důležité zejména informace o stabilitě a ziskovosti podniků, ve kterých pracují, na základě těchto informací mohou posoudit schopnost zaměstnavatele poskytovat nadstandardní odměny nebo jiné benefity,
- **Poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé** – ti podle dat z účetní závěrky mohou posoudit schopnost podniku včas splácet své závazky,

²⁰ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008., s. 23–26.

- **Zákazníci** – měli by dostat informace týkající se možného rozvoje podniku v budoucnosti, význam těchto informací roste především v situaci, kdy jsou na činnosti podniku závislí,
- **Vlády a jejich orgány** – využívají údajů o činnostech účetních jednotek pro statistické účely a v některých státech slouží informace i pro daňové účely,
- **Veřejnost** – informace o podniku mohou sloužit k získání přehledu o vývojových tendencích v prosperitě podniku.

Obsahem Koncepčního rámce jsou rovněž základní prvky účetní závěrky a další principy a konvence, upravující problematiku oceňování jednotlivých položek majetku a závazků. O těchto dvou částech bude podrobněji pojednáno v dalších kapitolách této práce.

1.4 Regulace účetnictví v České republice

V České republice je uplatňováno římské právo, které je založeno na zákonné úpravě. Účetnictví v ČR je řízeno ministerstvem financí, jež provádí jeho regulaci pomocí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění a na něj navazujících prováděcích předpisů, které mají od roku 2003 podobu vyhlášek, jejichž ustanovení jsou od roku 2004 uspořádána do podoby Českých účetních standardů (ČÚS). Narozdíl od zákona o účetnictví, který je obecně platný pro všechny právnické a fyzické osoby, které jsou podle tohoto zákona tzv. účetními jednotkami a které v důsledku toho musí vést účetnictví, vyhlášky a ČÚS jsou vypracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek, jak ukazuje následující tabulka.²¹

²¹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 114.

Tab. 2: Typy účetních jednotek a dokumenty upravující požadavky na vedení jejich účetnictví

Účetní jednotka	Vyhláška	České účetní standardy
Podnikatelé	500/2002 Sb.	001 až 009, 011 až 023
Banky a finanční instituce	501/2002 Sb.	101 až 103, 105 až 115
Pojišťovny	502/2002 Sb.	201 až 223
Zdravotní pojišťovny	503/2002 Sb.	301, 302, 304, 305, 307 až 310, 312 až 314
Účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání	504/2002 Sb.	401 až 414
Některé vybrané účetní jednotky	410/2009 Sb.	701 až 704

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky. *Platné právní předpisy a standardy v působnosti odboru 28 – Účetnictví a audit* [online]. Praha: Ministerstvo financí České Republiky, 2005 [vid. 2011-12-17]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legislativa.html.

Mezi vybrané účetní jednotky, které upravuje vyhláška č. 410/2009 Sb. patří územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky a organizační složky státu.²² Jednotlivé vyhlášky upravují pro daný typ účetní jednotky obsah a strukturu účetní závěrky, povolené účetní metody a v neposlední řadě také směrnou účtovou osnovu, která představuje závazný soubor účtových tříd, účtových skupin, případně i účtů, pomocí nichž daná účetní jednotka povinně provádí účetní zápisy.²³

I přesto, že jsou vyhlášky tvořeny pro jednotlivé typy účetních jednotek, jednotný přístup při tvorbě těchto předpisů umožnil dosáhnout maximální možné standardizace jejich formy a struktury. Všechny vyhlášky vycházejí z konečného výstupu účetnictví, vymezují tedy

²² Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 410/2009 Sb.* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2011-12-17]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=410%2F2009.

²³ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 114.

rozsah účetní závěrky, a teprve odtud se odvíjejí všechna ostatní ustanovení. Toto lze považovat za pozitivní přístup, který je ve shodě s mezinárodním vykazováním účetnictví. V minulosti bylo zvykem, že nejdříve byla vypracována účtová osnova a postupy účtování a až na základě toho byl stanoven rozsah účetní závěrky. Všeobecně dochází ke slabší regulaci účetnictví, směrné účtové osnovy jsou sestaveny jen na úrovni tříd a účtových skupin a je v pravomoci podniku dopracovat tuto osnovu do účtového rozvrhu, který by splňoval požadavky veškerých zákonů a předpisů.²⁴

1.5 Požadavky na účetnictví kladené českou legislativou

Novelou zákona o účetnictví z roku 2004 byly do české legislativy implementovány mnohé požadavky Koncepčního rámce IFRS. Tím byly stanoveny základní předpoklady, ze kterých zákon o účetnictví vychází a které jsou závazné pro vedení účetnictví a pro obsah účetní závěrky.

Základní předpoklady pro vedení účetnictví a požadavky na obsah účetní závěrky jsou uvedeny v § 1 – 8 zákona o účetnictví a patří mezi ně aktuální princip, věrný a poctivý obraz, přednost obsahu před formou, nepřetržité pokračování činnosti podniku, stálost používaných účetních metod, zákaz kompenzace, kontinuita a zásada opatrnosti.

V zákoně o účetnictví²⁵ jsou rovněž formulovány povinnosti pro vedení účetnictví. Podnik musí vykazovat účetnictví:

- **správné** – účetnictví nesmí odporovat zákonům,
- **úplné** – byly zaúčtovány veškeré skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví,
- **průkazné** – účetní záznamy jsou průkazné a zároveň byla provedena inventarizace,
- **srozumitelné** – obsah účetních případů lze jednoznačně a spolehlivě určit,
- **trvanlivé** – musí být zajištěna trvanlivost účetních záznamů.

²⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 172.

²⁵ Portál veřejné správy České republiky. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-17]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

Do požadavků na obsah účetní závěrky podle zákona o účetnictví²⁶ patří:

– **Věrný a poctivý obraz**

Účetní závěrka podává věrný obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku, pokud je obsah položek účetní závěrky v souladu se skutečností a je zobrazen na základě účetních metod, které jsou uloženy účetní jednotce tímto zákonem. Za poctivý obraz lze považovat takové použití účetních metod, které zajistí dosažení věrného zobrazení.

– **Předpoklad nepřetržitého trvání podniku**

Má se za to, že účetní jednotka bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že neexistují žádné skutečnosti, které by jí zabránily v pokračování v dohledné budoucnosti.

– **Stálost metod**

Způsoby oceňování, účetní postupy a způsoby vykazování v účetních závěrkách nelze v následujícím období měnit, tím je zajištěna časová srovnatelnost vykazovaných informací. Podnik může metody změnit, pokud tím dojde ke zpřesnění věrného zobrazení, nebo pokud změnu ospravedlní změnou předmětu podnikání.

– **Zákaz kompenzace**

Účetní jednotka musí vykazovat aktiva, pasiva, náklady a výnosy v účetní závěrece samostatně, bez jejich vzájemného zúčtování.

Zákonem o účetnictví jsou vymezeny i kvalitativní charakteristiky informací, které jsou shodné s charakteristikami, uvedenými v Koncepčním rámci IFRS. Jedná se především o spolehlivost, srovnatelnost, srozumitelnost a významnost informací.²⁷ Tyto požadavky jsou v české právní úpravě vyžadovány pro účetní případy a záznamy, zatímco v Koncepčním rámci jsou vymezeny ve vztahu k účetní závěrece.

²⁶ Portál veřejné správy České republiky. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-17]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

²⁷ KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech 1. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002. s. 17.

1.6 Shrnutí – rozdíly mezi Koncepčním rámcem standardů IFRS a českou účetní legislativou

Zákon o účetnictví upravuje účetní principy a požadavky na vykazování účetních informací, ale narozdíl od Koncepčního rámce neobsahuje *definice základních pojmů*. V Koncepčním rámci je možné najít přesné vymezení základních prvků účetní závěrky, kterými jsou aktiva, pasiva a vlastní kapitál v případě rozvahy a náklady a výnosy v případě výkazu zisku a ztráty, definice těchto pojmů v české právní úpravě schází, i když také tvoří předmět účetního výkaznictví. V Koncepčním rámci jsou přesně stanoveny i podmínky pro vykazování jednotlivých položek v rozvaze nebo ve výkazu zisku a ztráty.

Další odlišnost je patrná v tom, co je *cílem účetní závěrky*. Účetní závěrka sestavená podle českých právních předpisů musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku, naproti tomu cílem účetní závěrky sestavené podle IFRS je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky. Nedostatkem české právní úpravy účetnictví je i absence *vymezení uživatelů* účetní závěrky, pro něž mají být informace srozumitelné. Zákon o účetnictví neupravuje jen obecné požadavky, ze kterých by vycházela další úprava, ale stanovuje závazné požadavky, které musí účetní jednotka dodržovat, naproti tomu IFRS upravují až konečný výstup a volba metody, kterou toho bude dosaženo, je v kompetenci účetní jednotky.²⁸

Napojení české účetní legislativy na zákon o daních z příjmů

Z výše uvedeného je patrné, že přes veškeré snahy o harmonizaci české účetní legislativy s IFRS, existují podstatné rozdíly mezi oběma systémy, které brání širší aplikaci IFRS v podmínkách České republiky. Pravděpodobně největší překážkou je napojení české účetní legislativy na zákon o daních z příjmů, podle kterého musí všechny účetní jednotky vypočítat základ daně z příjmů tak, jako by účtovaly a sestavovaly účetní závěrku podle českých účetních předpisů. Tento nedostatek se dotýká především účetních jednotek, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Tyto podniky mají ze zákona povinnost vést

²⁸ BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008., s. 37.

a sestavovat individuální a konsolidované účetní závěrky podle IFRS. Je tedy zřejmé, že ačkoli tyto subjekty vedou účetnictví podle IFRS, základ daně z příjmů musí být vypočten podle české účetní legislativy. Účetní jednotky, kterých se to týká, mají dvě možnosti, jak daný problém řešit:

- mohou vyhotovit převodový můstek pro operace, které vykazují v obou účetních systémech odlišnosti, a tím převést účetnictví podle IFRS na účetnictví podle českých předpisů, nebo
- jsou nuceny vést účetnictví duplicitně, jednak ve shodě s IFRS, jak požaduje zákon o účetnictví, a zároveň i podle českých účetních předpisů.²⁹

²⁹ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 115.

2 Způsoby oceňování podle standardů IFRS a české účetní legislativy

Způsob oceňování, který je používán v daném účetním systému, v podstatné míře ovlivňuje užitou hodnotu informací poskytovaných účetnictvím, zejména je to patrné u položek uváděných v účetních výkazech. Na zvoleném způsobu ocenění závisí celková suma aktiv a celková suma pasiv podniku a v návaznosti na to i velikost vlastního kapitálu. Způsob oceňování rovněž přeneseně ovlivňuje výši hospodářského výsledku za dané období, protože na něm závisí výše nákladů vyjadřujících spotřebu či snížení hodnoty aktiv a zvýšení hodnoty závazků.

Vzhledem k tomu, že na základě informací zjištěných z účetnictví se následně zjišťuje a hodnotí finanční pozice podniku a dále i výdělková schopnost podniku, ovlivňuje zvolená metoda oceňování zcela zásadně i kvalitu a úroveň celkové finanční analýzy činnosti podniku. Lze tedy konstatovat, že bez důkladného zvládnutí problematiky oceňování nelze provádět kvalitní finanční analýzu podniku a vyvozovat z ní správné závěry o skutečné situaci podniku. Z výše uvedeného je patrné, že je to právě správně zvolená metoda ocenění příslušných aktiv a závazků, která rozhoduje o tom, jak daný účetní systém splňuje požadavky různých uživatelů účetních informací.³⁰

Oceňování představuje nesmírně složitý problém každého účetnictví. Na jeho řešení působí podle Kovanicové³¹ výrazně dva faktory:

- „skutečnost, že **tržní ceny aktiv**, které podnik drží, se v důsledku vývoje nabídky a poptávky na příslušných trzích **běžně mění**, v některých případech (např. u obchodovatelných cenných papírů) velmi často, třeba i denně; navíc jsou některé z těchto změn z hlediska potřeb účetnictví jen **obtížně prokazatelné**,
- **běžně se mění** (v některých obdobích i velmi výrazně) **kupní síla peněžní jednotky** v účetnictví používané.“

³⁰ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 92–93.

³¹ Tamtéž, s. 93.

V některých případech může vzniknout spor mezi různými skupinami uživatelů účetních informací o tom, jaký způsob ocenění aktiv a závazků je vhodný. Například na správném ocenění položek v rozvaze, které je podstatné pro relevantní hodnocení finanční pozice podniku, nemusí mít zájem management podniku, který se prostřednictvím oceňování může snažit ovlivnit výši nákladů ve výkazu zisku a ztráty a tím i výši hospodářského výsledku za dané účetní období.

V současné době neexistuje v oblasti oceňování ucelená teorie, která by účetní praxi poskytovala návod, jak postupovat při řešení konkrétních problémů s oceňováním. V souvislosti s tím je již řadu let patrná snaha o to, aby oceňování bylo založeno na propracovaném teoretickém základě. Regulace oceňování probíhá nejen na úrovni národních účetních systémů, ale rozsáhlá a přísná pravidla jsou stanovena i v US GAAP a v IFRS.³²

2.1 Oceňovací báze podle standardů IFRS

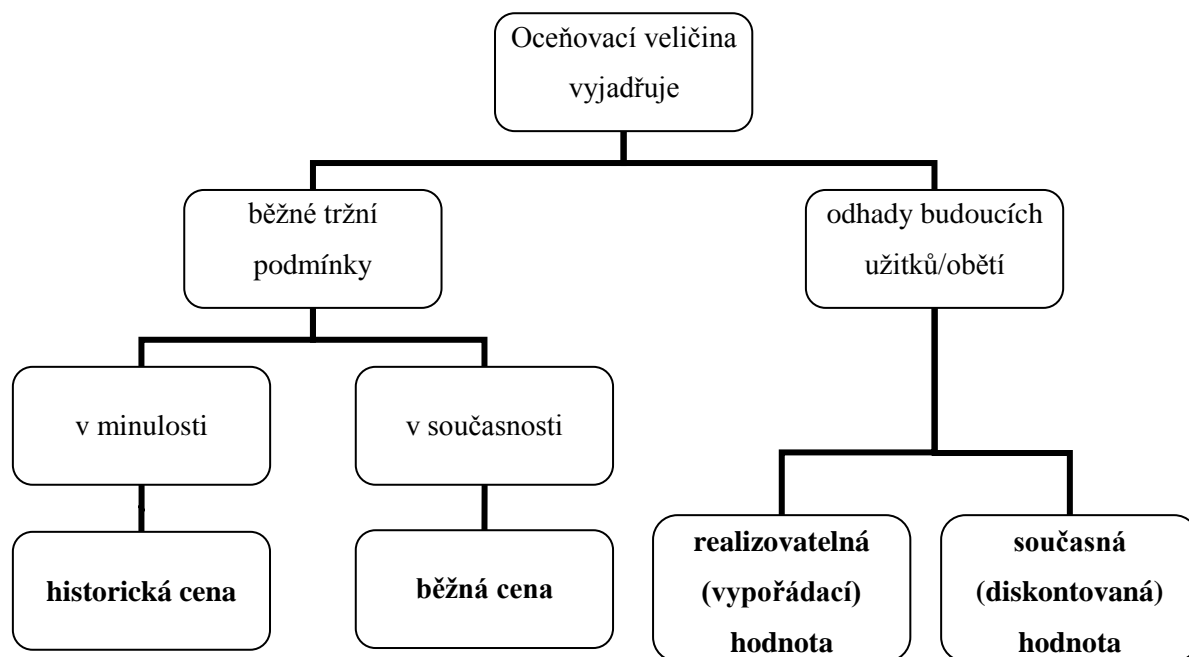
Koncepční rámec uvádí čtyři oceňovací základny, které je možné použít pro ocenění aktiv a závazků. Jsou jimi historická cena (historical cost), běžná cena (current cost), realizovatelná/vypořádací hodnota (realizable/settlement value) a současná/diskontovaná hodnota (present value). Koncepční rámec³³ uvádí: „*The IFRS Framework does not include concepts or principles for selecting which measurement basis should be used for particular elements of financial statements or in particular circumstances. Individual standards and interpretations do provide this guidance, however.*“ To lze volně přeložit jako: Koncepční rámec IFRS nezahrnuje pravidla či zásady pro výběr oceňovací základny používané při ocenění konkrétních položek finančních výkazů nebo ve specifických okolnostech. Tímto se zabývají jednotlivé standardy a interpretace.

Tyto oceňovací báze lze rozdělit do dvou skupin, které přehledně zobrazuje následující schéma. Do první skupiny patří historická a běžná cena, ty vyjadřují stav na trhu.

³² KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 93–95.

³³ IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

Historická cena zobrazuje stav trhu v době pořízení majetku či vzniku závazku a běžná cena odráží současný stav trhu. Při určování hodnoty majetku podle těchto dvou oceňovacích základů se vychází z běžných, zjištěných podmínek. Druhá skupina bází se zakládá na odhadu budoucích částek a dnešní hodnota vychází z odhadu budoucích užitků nebo obětí. Do této skupiny se řadí realizovatelná/vypořádací hodnota a současná/diskontovaná hodnota.³⁴



Obr. 1: Rozdělení oceňovacích základů používaných dle standardů IFRS

Zdroj: vlastní zpracování dle KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 96.

Tyto čtyři oceňovací základny nejsou jedinými používanými ve spojitosti se standardy IFRS. Pátou používanou bází, která však není uvedena v Koncepčním rámci, je **reálná hodnota** (fair value). Její první definice se objevila v roce 1982 v tehdejší verzi IAS 20.³⁵ Jak je vidět na schématu, fair value v něm není uvedena, a to zejména z důvodu, že její zařazení není tak jednoznačné. Pokud lze fair value zjistit z trhu, poté by bylo možné zařadit ji mezi oceňovací základny, které zobrazují stav na trhu. Pokud však fair value není možné zjistit z tržních podmínek a musí tedy být odhadnuta, pak se bude řadit po bok

³⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 95.

³⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 26.

realizovatelné/vypořádací hodnoty a současné/diskontované hodnoty, jako báze, která je založena na odhadu budoucích částek a jejíž dnešní ocenění se opírá o odhad budoucích užitků nebo obětí.³⁶

2.1.1 Historická cena

Koncepční rámec³⁷ uvádí: „*Historical cost is the measurement basis most commonly used today, but it is usually combined with other measurement bases.*“ To lze volně přeložit následovně: Historická cena je v současnosti nejběžněji používanou oceňovací bází, která obvykle bývá kombinována s jinými oceňovacími základnami. Tento způsob oceňování vychází z toho, že hospodářské operace byly uskutečněny v minulosti a že jejich finanční důsledky jsou v době vzniku objektivně měřitelné a dostatečně průkazné. Kovanicová³⁸ definuje oceňování aktiv a závazků na bázi historických cen následovně:

- „*Aktiva podniku se oceňují v částce peněz či peněžních ekvivalentů, kterou bylo třeba vynaložit v době jejich pořízení. Následně může být částka upravována o amortizaci či jiné alokace.*
- *Závazky se evidují v částce přijatého prospěchu získaného výměnou za povinnosti závazek uhradit; v jiných případech (např. u daní) se evidují v množství peněz, které budou podle očekávání za normálních podmínek zaplacený jako uspokojení závazku. Následně může být částka upravována o amortizaci či jiné alokace.*“

Ocenění v historických cenách se vyskytuje ve dvou podobách, a to náklady pořízení a výrobní náklady.

Náklady pořízení/pořizovací výdaje

Obvykle jsou používány pro ocenění aktiv, která mají hmotnou podobu. Jedná se o výši peněz či peněžních ekvivalentů vynaložených na získání aktiv a k jejich uvedení na místo

³⁶ KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. s. 256.

³⁷ IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

³⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 97.

a do podmínek, které jsou nutné k jejich zamýšlenému užívání. Do nákladů pořízení se řadí čistá nákupní cena a vedlejší náklady spojené s pořízením, jako je dopravné, pojistné spojené s nákupem atd. V některých případech je možné zahrnout i náklady na instalaci.

V případě dlouhodobých hmotných aktiv je možné započíst i výdaje, které vzniknou až po nabytí tohoto majetku, pokud zvýší budoucí potenciál. Výdaje na běžné opravy a údržbu jsou považovány za náklad, který ovlivňuje výši hospodářského výsledku a do ocenění aktiv se nepromítá.³⁹ V některých případech je problematické rozpoznat a zahrnout do ceny aktiva veškeré náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum přinášelo očekávaný užitek, proto je způsob ocenění přesněji vymezen v rámci standardů, které se týkají příslušných druhů aktiv.⁴⁰

Výrobní náklady

Toutoází jsou oceňována aktiva vyrobená firmou. Výsledná částka je tvořena náklady, které jsou přímo přiřaditelné k výrobku (přímý materiál, přímé mzdy) a výrobní režii. Náklady, které souvisejí s přeměnou z přímého materiálu na výrobek, se označují jako *náklady na přeměnu* a zahrnují přímé mzdy a výrobní režii.⁴¹ Problémem tohoto ocenění je správné přiřazení nepřímých nákladů do ceny vyráběných aktiv. Podrobněji je tento nedostatek řešen v rámci standardu IAS 2 – Zásoby, na který se odkazují i ostatní standardy zabývající se aktivy, která lze pořídit ve vlastní režii. Dvořáková⁴² uvádí tato obecně užívaná východiska pro zjištění výrobních nákladů:

- „Standardy vyžadují, aby byly do hodnoty aktiv zahrnuty jen účelně vynaložené náklady, nepřipouští zvyšování ocenění o náklady neproduktivně vynaložené (jako je zbytečné množství odpadu, ztráty v důsledku nevytížení výrobních kapacit apod.).

³⁹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 97–98.

⁴⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 32.

⁴¹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 98.

⁴² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 32–33.

- *Zahrnutí správní režie do ocenění umožňují pouze ve velice výjimečných případech (pokud účetní jednotka prokáže účelovou vazbu na konkrétní položky správní režie s pořízením aktiva).“*

Oceňování na bázi historických cen je nejobjektivněji determinovanou a nezávisle ověřitelnou základnou, ale zároveň má některá vážná omezení. Hlavní omezení spočívá v tom, že tato metoda zobrazuje podmínky na trhu v době pořízení příslušného aktiva a nebere tak v úvahu například změny cen v době, po kterou je aktivum využíváno v podniku. Tím dochází ke zkreslování informací poskytovaných účetnictvím. Nejvíce patrné jsou tyto důsledky u oceňování dlouhodobých aktiv.⁴³

Běžná cena

Běžná cena vychází ze současných tržních podmínek a tím odstraňuje základní nedostatek oceňování na základě historických nákladů.⁴⁴ Aktiva podniku se ocení částkou, která by musela být zaplacená v případě, že by se stejná nebo obdobná položka majetku pořizovala v současnosti. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz, která by byla v současnosti potřebná k vypořádání závazku.⁴⁵

Realizovatelná/vypořádací hodnota

Ocenění aktiv je založeno na sumě peněžních prostředků, které by bylo možné v současnosti získat jejich řádným prodejem za standardních podmínek. V případě závazků je užíván termín vypořádací hodnota. Dluhy jsou oceněny nediskontovanou částkou peněz, kterou bude třeba podle očekávání za normálních podmínek vynaložit k úhradě závazku.

Je možné rozlišit i čistou realizovatelnou a vypořádací hodnotu. Čistá realizovatelná hodnota vznikne, pokud jsou od realizovatelné hodnoty odečteny náklady spojené s prodejem příslušného aktiva. Ocenění na základě této báze je vhodné pro vykazování krátkodobých pohledávek a většiny zásob. Čistou vypořádací hodnotou je myšlena částka,

⁴³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 97.

⁴⁴ Tamtéž, s. 99.

⁴⁵ KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech 1. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002. s. 14.

získaná po přičtení přímých nákladů, nezbytných k provedení úhrady závazku, k vypořádací hodnotě. Čistou vypořádací hodnotou je vhodné oceňovat závazky, které se týkají známých nebo odhadnutých částek peněz k nejistým budoucím datům.⁴⁶

Současná hodnota

Současná hodnota umožňuje zakomponovat do ocenění užívaného majetku a závazků faktor času, a tak je oceňování na základě této metody přesnější a spolehlivější základnou pro vykázání těchto položek v rozvaze, což má pozitivní vliv i na analýzu finanční pozice podniku. Aktiva jsou oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které bude aktivum v budoucnu podle očekávání vytvářet. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které bude třeba podle očekávání vynaložit za normálních podmínek k úhradě dluhů.⁴⁷

2.1.2 Fair value

Fair value je částka, za kterou by mohlo být směněno aktivum nebo vyrovnán závazek mezi informovanými partnery, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Z definice je patrné, že toto ocenění vychází z ceny aktiva založené na aktuální tržní bázi, ale nejedná se však o konkrétní tržní cenu. Fair value je cenou, která by mohla být sjednána mezi svobodně se rozhodujícími subjekty na trhu, kde motivem směny je prospěch obou stran. Definice nespecifikuje, zdali má být ocenění řešeno z pohledu kupce či prodávajícího, tímto se mohou zabývat jednotlivé standardy. Při zjištění fair value se vždy dává přednost ceně, která je zjištěna z aktivního trhu, pokud takový trh existuje.⁴⁸ Trh lze považovat za aktivní, pokud transakce s daným aktivem nebo závazkem probíhají

⁴⁶ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 100–101.

⁴⁷ Tamtéž, s. 101.

⁴⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 26–27.

s dostatečnou frekvencí a v dostatečném objemu a trh tak poskytuje průběžně informace o aktuálních cenách.⁴⁹

Jestliže neexistuje dostatečně rozvinutý trh, je možné zjistit fair value i jinými způsoby, které jsou uvedeny v příslušných standardech. Je možné použít následující varianty, založené na použití alternativních odhadů tržní hodnoty:

- cena poslední transakce, pokud nedošlo ke změnám,
- cena obdobného aktiva se zahrnutím případných rozdílů,
- současná hodnota budoucích peněžních toků.

Jednotlivé standardy mohou obsahovat i další způsoby zjišťování fair value, které budou lépe vyhovovat oblastem, jež upravují.⁵⁰

Od 1. ledna 2013 nabude účinnosti nový standard IFRS 13, který je celý věnován problematice oceňování ve fair value. Tento standard neuvádí požadavky na to, kdy má být ocenění ve fair value použito, ale stanovuje, jak má být fair value zjištěna, pokud je toto ocenění vyžadováno jinými standardy.⁵¹

2.2 Rozlišení oceňování z hlediska působení času

V účetnictví je třeba rozlišovat, k jakému časovému okamžiku se ocenění provádí, v zásadě rozeznáváme dvě možnosti – ocenění v okamžiku nabytí aktiva nebo vzniku závazku

a ocenění v době jejich vykazování, tj. k rozvahovému dni.⁵²

⁴⁹ Deloitte IAS Plus, *Summary of IFRS 13*. [online]. London: Deloitte Global Services Limited, 2012 [vid. 2012-02-28]. Dostupné z: <http://iasplus.com/standard/ifrs13.htm>.

⁵⁰ DVORÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 26–27.

⁵¹ Deloitte IAS Plus, *IFRS in Focus – IASB issues new standard on fair value measurement and disclosure*. [online]. London: International Accounting Standards Board, 2011-05-12 [vid. 2012-02-28]. Dostupné v PDF z: <http://iasplus.com/iasplus/1105ifrs13.pdf>.

⁵² KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 55.

Při nabytí majetku nebo při vzniku dluhu dojde k ocenění na základě některé z výše uvedenýchází, podle druhu aktiva nebo závazku tak, jak ukládají příslušné standardy. Protože je však většina vykazovaných složek majetku a dluhů oceněna v historických cenách, vzniká potřeba je v průběhu času přecenit tak, aby vykazovaná hodnota co nejlépe vyjadřovala současný stav. Požadavek na změnu vykazované ceny je obzvláště důležitý u dlouhodobých odpisovaných hmotných aktiv, ale ani u zásob se v některých případech nelze spokojit s jejich oceněním historickými cenami. Taková situace může nastat v případě, že by ekonomický prospěch z nich byl podle očekávání nižší, než byly náklady na jejich pořízení. V souvislosti s tímto problémem byla vyvinuta řada postupů, jimiž se přecenění může provádět.⁵³ Strouhal aj.⁵⁴ uvádějí, že přeceňování by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby nedocházelo k významným odchylkám účetní hodnoty od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni.

Přecenění dlouhodobých hmotných aktiv

Neustálé změny tržní hodnoty některých položek pozemků, budov a zařízení vedou k tomu, že tato aktiva nejsou vykázána v hodnotě, která odpovídá jejich očekávanému ekonomickému prospěchu. V případě, kdy budeme předpokládat, že tržní ceny porostou, bude docházet k tomu, že zmíněné položky aktiv budou v rozvaze stále více podhodnoceny. Souvisejícím problémem jsou i odpisy tohoto majetku. Protože jsou odpisy počítány z ocenění na základě historických cen, znamená to pro podnik, že v případě růstu cen neodepíše částku potřebnou na obnovu daného aktiva, ale pouze částku, která byla vynaložena v době pořízení. Proto IFRS povolují zvýšení hodnoty těchto aktiv a to tak, aby se cena k rozvahovému dni významně nelišila od reálné hodnoty stanovené ke stejnému datu. Zvýšení hodnoty majetku v důsledku růstu tržních cen je klasickým příkladem výnosu typu gain (přínos), který neprochází výkazem zisku a ztráty, ale je přímo zahrnut

⁵³ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 103.

⁵⁴ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 137.

do vlastního kapitálu. Pokud by došlo k poklesu tržních cen, snížení hodnoty aktiva při dalším přecenění sníží ve vlastním kapitálu dříve vykázaný přínos.⁵⁵

Přecenění zásob

Historická cena zásob neodpovídá vždy skutečnému stavu, a to zejména v případech, kdy jsou zásoby zčásti nebo zcela zastaralé, nebo pokud došlo ke snížení jejich prodejních cen. V takové situaci je třeba snížit ocenění zásob pod úroveň historické ceny, aby nedocházelo k ocenění aktiv na úrovni, která přesahuje očekávaný ekonomický prospěch z jejich užívání nebo prodeje. Hladinou, na níž se historická cena snižuje, je čistá realizovatelná hodnota položek zásob. V každém účetním období je proveden nový odhad čisté realizovatelné hodnoty a příslušná položka zásob je přeceněna na *nižší ze dvou hodnot*, v porovnání s historickou cenou.⁵⁶ Ve chvíli, kdy přestanou platit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň historických nákladů, dojde ke stornování dříve vykázaného snížení hodnoty na úroveň nově zjištěné čisté realizovatelné hodnoty.⁵⁷

Při odhadech čistých realizovatelných hodnot vychází účetní jednotka z co nejspolehlivějších podkladů, které má v době odhadu k dispozici. Při odhadech je nutno brát v úvahu výkyvy cen a odhad je nutno dále zpřesňovat podle vývoje cen po skončení účetního období, čímž dochází k potvrzení podmínek platných na konci období.⁵⁸ Snížení hodnoty zásob je ve výkazu zisku a ztráty zobrazeno jako náklad typu loss (újma). V českém překladu standardů je pro tento termín užíváno označení *ztráta ze snížení hodnoty*.⁵⁹

⁵⁵ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 103–104.

⁵⁶ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 104.

⁵⁷ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 267.

⁵⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 183.

⁵⁹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 104.

Snížení hodnoty ostatních aktiv

Podnik by měl posuzovat i u jiných aktiv než jen u zásob, zda neexistují takové skutečnosti, které signalizují, že jsou aktiva oceněna hodnotou, jež účetní jednotka v budoucnosti nemůže získat zpět. Vzniká tak potřeba ke každému rozvahovému dni zjistit, zda u nějakého aktiva nepřevyšuje jeho hodnota vyjádřená v účetnictví zpětně získatelnou částku z této položky majetku. Za **zpětně získatelnou částku** příslušného aktiva IFRS považují *čistou realizovatelnou hodnotu*, jejíž definice byla uvedena ve výčtu oceňovacíchází používaných v souladu s IFRS, nebo tzv. *hodnotu z užívání*. Hodnotu z užívání je možné definovat jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích příjmů, u nichž se očekává, že vzniknou stálým užíváním aktiva a jeho pozbytím na konci doby jeho použitelnosti. Jestliže kterákoli z obou hodnot převyšuje současné účetní ocenění aktiva, tak majetek nemá sníženou hodnotu.⁶⁰ Dvořáková⁶¹ k tomuto tématu dodává, že tato koncepce je založena na racionálním chování účetní jednotky. Lze předpokládat, že pokud bude čistá realizovatelná hodnota vyšší než hodnota z užívání, pak pravděpodobně dojde k prodeji příslušného aktiva. Jinak řečeno účetní hodnota není snižována pod hranici užitků, které může aktivum přinést. Pokud bude čistá realizovatelná hodnota nebo hodnota z užívání nižší než ocenění zaznamenané v účetním systému, potom se účetní hodnota aktiva sníží na zpětně získatelnou částku, což se promítne do výkazu zisku a ztráty jako náklad typu loss (újma).

Podnik ke každému dalšímu rozvahovému dni musí zjistit, zda stále existují okolnosti pro snížení hodnoty příslušného aktiva. Jestliže již pominuly důvody pro snížení hodnoty, musí podnik snížit původní vzniklou újmu nebo ji úplně zrušit a to tak, že znovu zvýší ocenění aktiva a současně ve výkazu zisku a ztráty vykáže přínos (gain) ze snížení/zrušení újmy. Otázka snižování hodnoty aktiv je velmi problematickou, a tak jí je v IFRS věnován samostatný standard, konkrétně IAS 36.⁶²

⁶⁰ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 105.

⁶¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 63.

⁶² KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 105–106.

2.3 Oceňování podle české účetní legislativy

Problematika oceňování majetku a závazků je v české právní úpravě zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 24 – 28.⁶³ V zákoně je uveden požadavek na rozlišení mezi oceněním provedeným ke dni vzniku aktiva nebo závazku, to je k okamžiku uskutečnění účetního případu, a oceněním k rozvahovému dni.⁶⁴ Strouhal aj.⁶⁵ k tomu dodávají, že se předpokládá, že ocenění zachycené v účetnictví je evidováno v českých korunách. V případě aktiv a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně, musí účetní jednotka pro ocenění používat rovněž cizí měnu. Hodnota příslušného majetku nebo závazků však musí být převedena na české koruny pomocí aktuálního kurzu, který vyhlásí ČNB ke dni uskutečnění účetního případu. Pro přepočet na českou měnu může podnik použít i pevný kurz platný pro dané období (např. týdenní, měsíční, čtvrtletní, roční), ale k rozvahovému dni musí být veškerý majetek a závazky přepočten aktuálním kurzem ČNB platným k rozvahovému dni.

2.3.1 Oceňování při nabytí majetku a vzniku závazků

K okamžiku uskutečnění účetních případů, které vedou k nabytí majetku nebo ke vzniku závazku, se použijí následující oceňovací základny pro příslušné položky aktiv nebo pasiv podniku.⁶⁶

⁶³ Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 – 28* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-18]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

⁶⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 59.

⁶⁵ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 69.

⁶⁶ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 60.

- **Pořizovací cena**, čímž se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady spojené s jeho pořízením.⁶⁷ Pořizovací cenou se oceňuje:
 - dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nabytý koupí,
 - nakoupené zásoby,
 - podíly, deriváty, cenné papíry,
 - převzaté závazky,
 - pohledávky nabyté za úplatu či vkladem.⁶⁸
- **Vlastní náklady**, kterými se rozumí veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů souvisejících s výrobou nebo jinou činností. Vlastními náklady se oceňuje:
 - dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek pořízený vlastní výrobou,
 - příchovky zvířat,
 - zásoby vlastní výroby.
- **Reprodukční pořizovací cena**, již se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se stanovuje pro:
 - majetek nabytý bezúplatně,
 - majetek vyrobený ve vlastní režii, jestliže nelze zjistit jeho vlastní náklady.⁶⁹
- **Jmenovitá hodnota**, ve které jsou vedeny peněžní prostředky a ceniny nebo pohledávky a závazky. V případě první skupiny aktiv vyjadřuje jmenovitá hodnota částku, která je trvale přiřazena určité složce majetku, se záměrem tento majetek popsat nebo identifikovat. V případě pohledávek a závazků se jmenovitá hodnota rovná částce, která je shodná s poskytnutou/přijatou protihodnotou.⁷⁰

⁶⁷ Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 5 písm. a* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-18]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

⁶⁸ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 60.

⁶⁹ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 69.

⁷⁰ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 59.

Kovanícová⁷¹ dále uvádí účetní položky, které se oceňují jmenovitou hodnotou:

- peněžní prostředky, ceniny,
- pohledávky, vzniklé v důsledku vlastní činnosti podniku spojené s prodejem zboží, s výrobou a prodejem výrobků, s prodejem a prováděním služeb, s prodejem jiných aktiv apod.,
- závazky.

Z výše uvedeného vyplývá, že východiskem pro ocenění aktiv a závazků v českém účetnictví je historická cena. Aktiva se prvotně oceňují, až na určité výjimky v nákladech, které byly vynaloženy při jejich nabytí a závazky jsou vedeny v částce přijatého prospěchu, která je získána výměnou za závazek. Některé závazky (např. daně) se zaznamenávají v hodnotě, která bude podle očekávání za běžných podmínek zaplacená jako vyrovnání dluhu.⁷²

2.3.2 Oceňování ke konci rozvahového dne

Východiskem pro ocenění majetku a závazků k tomuto okamžiku je zásada opatrnosti, která je v zákoně o účetnictví⁷³ definována následovně:

„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

Oceňování v souladu se zásadou opatrnosti lze provést pomocí rezerv, opravných položek a odpisů majetku. Za rezervy se podle zákona o účetnictví⁷⁴ považují rezerva na rizika

⁷¹ KOVANÍCOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 60.

⁷² Tamtéž, s. 61.

⁷³ Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 3* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-18]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

⁷⁴ Tamtéž, § 26 odst. 3.

a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci, dále se za rezervy považují technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních předpisů. Pokud je při inventarizaci zjištěno snížení hodnoty majetku, které je považováno pouze za dočasné, je k danému majetku vytvořena opravná položka, která sníží jeho účetní hodnotu. K vyjádření trvalého snížení hodnoty majetku slouží odpisy.

V souvislosti s oceněním majetku a závazků k rozvahovému dni je možné se setkat i s dalšími alternativami ocenění, než byly uvedeny v předcházejícím pododdílu. Jedná se o:

- **Čistou prodejní cenu**, čímž se rozumí částka získaná prodejem aktiva snížená o náklady spojené s prodejem. Čistou prodejní cenou se oceňují například zásoby, pokud je při inventarizaci zjištěno, že jejich hodnota je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví.⁷⁵
- **Reálnou hodnotu**, která je zákonem o účetnictví⁷⁶ definována jako tržní cena, pokud se obchoduje na regulovaném evropském nebo obdobně regulovaném zahraničním trhu, nebo ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, jestliže není tržní cena k dispozici. Metody použité při kvalifikovaném odhadu či posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě. Položky, které musí být oceněny reálnou hodnotou, jsou uvedeny v § 27 zákona o účetnictví⁷⁷.

Jedná se o:

- *„cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,*
- *deriváty,*

⁷⁵ Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 26 odst. 1* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-18]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

⁷⁶ Tamtéž, § 27 odst. 4.

⁷⁷ Tamtéž, § 27 odst. 1.

- *finanční umístění, s výjimkou dluhopisů držených do splatnosti, jejichž emitentem je členský stát Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a jejichž hodnocení bylo alespoň dvěma mezinárodně uznávanými ratingovými agenturami stanoveno na úrovni České republiky nebo vyšší, nejedná-li se o finanční umístění vztahující se k závazkům ze životního pojištění, je-li nositelem investičního rizika pojistník, a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě veřejného zdravotního pojištění,*
- *majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis,*
- *část majetku a závazků zajištěná deriváty,*
- *pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,*
- *závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,*
- *u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.“*

Je patrné, že používání reálné hodnoty pro oceňování v české legislativě se týká především finančního majetku. Není tomu tak náhodou, je to způsobeno tím, že finanční majetek tvoří značnou část aktiv společností, které jsou obchodovány na nějaké z evropských burz cenných papírů a jsou tak povinny sestavovat účetní závěrku v souladu se standardy IFRS.

2.4 Shrnutí – rozdíly v oceňování podle standardů IFRS a dle české legislativy

V české právní úpravě nalezneme podobně jako ve standardech IFRS požadavek na ocenění majetku a závazků ke dni vzniku aktiva nebo závazku a ocenění prováděné ke konci rozvahového dne. Stejně tak oba účetní systémy vychází při prvotním ocenění převážně z cen stanovených na historické bázi. V české účetní legislativě i ve standardech IFRS lze najít, v souvislosti s přeceňováním zásob, tzv. *princip nižší z obou hodnot*, který vychází ze zásady opatrnosti a podle nějž musí účetní jednotky při inventarizaci upravit cenu příslušných položek zásob na hladinu čisté realizovatelné hodnoty, v případě standardů IFRS, nebo čisté prodejní ceny, v rámci české účetní legislativy, pokud je tato

cena nižší než ocenění založené na historické ceně. Při ocenění ke konci rozvahového dne se některé položky majetku a závazků přecenují na reálnou hodnotu, to platí jak pro českou legislativu, tak pro standardy IFRS, zde ale existují určité odlišnosti.

Rozdíly vztahující se k ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Při prvotním ocenění tohoto majetku nejsou patrné výraznější rozdíly, v rámci obou systémů se tento majetek ocení v pořizovacích nákladech, s výjimkou nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci, která se podle standardu IFRS 3 ocení reálnou hodnotou platnou k datu akvizice.⁷⁸ Rozdílnost může nastat v okamžiku přecenění těchto aktiv ke konci rozvahového dne, zatímco standardy IFRS dovolují podnikům zvýšit ocenění dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku, pokud je reálná hodnota vyšší, než cena zachycená v účetnictví, česká legislativa model přecenění podnikatelům neumožňuje.⁷⁹ To má za následek, že odpisy, které jsou počítány z ocenění v historických cenách, nepokryjí v okamžiku celkového odepsání hodnotu majetku, kterým podnik vyřazený majetek musí nahradit.⁸⁰ V souvislosti s dlouhodobým hmotným majetkem (DHM) lze nalézt i několik dalších odlišností české právní úpravy a standardů IFRS, např. česká účetní legislativa nezahrnuje do pořizovací ceny DHM náklady na uvedení místa do původního stavu, naopak zůstatková cena vyřazených staveb, které byly vyřazeny z důvodu nové výstavby, se zahrnuje do pořizovací ceny nové stavby. V české právní legislativě je povoleno tvořit opravné položky k nabytému DHM, toto není podle standardů IFRS možné a musí dojít k individuálnímu přecenění.⁸¹ Česká úprava účetnictví umožňuje

⁷⁸ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 187.

⁷⁹ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 16* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

⁸⁰ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 62.

⁸¹ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 16* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

vytvářet rezervy na opravy DHM, ale podle standardů IFRS se rezervy na plánované náklady nevytváří, s výjimkou rezervy na náklady restrukturalizace.⁸²

Rozdíly vztahující se k ocenění zásob

V případě prvotního ocenění je hodnota stanovena na úrovni nákladů na pořízení, do kterých se podle české účetní legislativy řadí pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena nebo vlastní náklady.⁸³ Podle standardu IAS 2 se do pořizovacích nákladů řadí náklady na koupi, náklady na přeměnu a ostatní náklady.⁸⁴ V obou systémech je při přeceňování zásob užíván *princip nižší z obou hodnot*, ačkoli hladina, na kterou je možné ocenění snížit, se v každém systému nazývá jinak, lze je považovat za ekvivalentní. Česká účetní legislativa řadí do zásob veškeré náhradní díly, včetně těch, jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období. Standardy IFRS tyto náhradní díly, které mají dlouhodobou povahu, považují za dlouhodobý majetek a účtuje se o nich v souladu se standardem IAS 16.⁸⁵

Rozdíly vztahující se k ocenění finančních nástrojů

Česká účetní legislativa je velice podobná úpravě oblasti finančních nástrojů v souladu se standardy IFRS, zejména pokud jde o legislativu, které podléhají finanční instituce. Česká právní úprava platná pro podnikatele neřeší některé specifické otázky, například oceňování a odúčtování finančních nástrojů, a odkazuje se na předpisy platné pro finanční instituce.⁸⁶ Při počátečním ocenění finančních aktiv a závazků se v souladu se standardy IFRS používá *reálná hodnota* nebo, v případě finančních aktiv a závazků nezařazených do kategorie nástrojů v reálné hodnotě zaúčtované do výsledku, *reálná hodnota upravená o transakční náklady*, které lze přímo spojit s pořízením nebo vydáním finančního aktiva nebo

⁸² JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 185.

⁸³ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 70.

⁸⁴ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 84.

⁸⁵ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 2* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

⁸⁶ Tamtéž, IAS 39.

závazku.⁸⁷ Naproti tomu podle české účetní legislativy platné pro podnikatele jsou finanční aktiva při prvotním zachycení oceňována pořizovací cenou.⁸⁸

⁸⁷ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 200.

⁸⁸ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 39* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

3 Požadavky na účetní závěrku podle standardů IFRS a české účetní legislativy

Základní požadavky na účetní závěrku jsou ve standardech IFRS uvedeny v Koncepčním rámci⁸⁹, kde lze najít definice jednotlivých prvků tvořících účetní závěrku, kritéria pro jejich rozpoznání a vykázání ve výkazu o finanční pozici nebo výkazu o úplném výsledku a způsoby, kterými lze tyto základní prvky účetní závěrky ocenit. Požadavky na účetní závěrku jsou dále rozváděny standardem IAS 1⁹⁰, kde jsou uvedeny obecné požadavky na prezentaci účetní závěrky, návrhy struktury jednotlivých výkazů a minimální požadavky na jejich obsah. Výkazu o peněžních tocích je ve standardech IFRS věnován standard IAS 7.⁹¹

V české právní úpravě účetnictví jsou požadavky na účetní závěrku uvedeny v třetí části zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále zpřesněny vyhláškami, které se vztahují na jednotlivé druhy účetních jednotek.

3.1 Účetní závěrka sestavená dle standardů IFRS

Jílek a Svobodová⁹² definují účetní závěrku jako „*uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti podniku.*“ Smyslem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky širokému okruhu uživatelů, kterým tyto údaje mají pomáhat při jejich ekonomických rozhodnutích. V rámci standardů IFRS je možné rozlišit dva typy účetních závěrek. Prvním je tzv. **obecná účetní závěrka**, která se jednoduše označuje pouze jako „účetní závěrka“ a je upravena standardem IAS 1. Takto sestavená závěrka splňuje potřeby uživatelů, kteří nemají právo požadovat účetní výkazy upravené pro své konkrétní informační potřeby. Druhou možností

⁸⁹ IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-27]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

⁹⁰ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-27]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

⁹¹ IFRS, *IAS 7 – Statement of Cash Flows* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

⁹² JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 76.

je **mezitímní účetní závěrka**, kterou upravuje standard IAS 34. Jílek a Svobodová uvádějí, že mezitímní účetní závěrka představuje zprávu o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky za období, které je kratší než úplný hospodářský rok. Práce se dále zabývá již jen obecnou účetní závěrkou, pro kterou bude dále užíváno pouze označení „účetní závěrka“.

Účetní závěrka je tvořena následujícími výkazy:

- **výkaz o finanční pozici ke konci účetního období,**
- **výkaz o úplném výsledku za účetní období,**
- **výkaz změn vlastního kapitálu za účetní období,**
- **výkaz o peněžních tocích za účetní období,**
- **komentář,**
- **výkaz o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období,** pokud podnik aplikuje účetní pravidla zpětně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud dochází ke změně klasifikace položek účetní závěrky.

Účetním jednotkám je dovoleno změnit názvy účetních výkazů,⁹³ a tak v dalším textu práce bude používán i pojem „**rozvaha**“ pro výkaz o finanční pozici ke konci období.

Výkazy by měly splňovat kvalitativní charakteristiky, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci a spolu s respektováním základních předpokladů a účetních principů by měly poskytnout věrné zobrazení finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici podniku, což je hlavním cílem účetní závěrky.⁹⁴

3.1.1 Výkaz o finanční pozici ke konci účetního období

Posláním rozvahy je podat uživatelům účetní závěrky informace o skladbě majetku, který má podnik k dispozici, a o zdrojích, které slouží k jeho financování. Právě tyto údaje

⁹³ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

⁹⁴ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 40.

umožňují uživatelům zhodnotit finanční pozici a stabilitu účetní jednotky.⁹⁵ Účetní výkazy prezentují finanční efekty transakcí a jiných událostí tak, že je seskupují do širokých tříd podle jejich ekonomických vlastností. Tyto rozsáhlé třídy se nazývají *prvky (elementy)* účetních výkazů. Pro vyjádření finanční pozice podniku slouží v rozvaze **aktiva** (assets), **závazky** (liabilities) a **vlastní kapitál** (equity). Definice těchto stavebních prvků lze nalézt v Koncepčním rámci⁹⁶ a zní následovně:

- „*An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.*
- *A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.*
- *Equity is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.*“

Definice lze volně přeložit takto:

- **Aktivum** je zdroj kontrolovaný podnikem jako výsledek minulých událostí, od kterého se v budoucnosti očekává, že přinese podniku ekonomický užitek.
- **Závazek** je současný dluh účetní jednotky, vyplývající z minulých událostí, u kterého se očekává, že jeho vyrovnání vyústí v odtok zdrojů z podniku.
- **Vlastní kapitál** je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Rozvaha sestavená v souladu se standardem IAS 1⁹⁷ nemá žádný závazný předepsaný obsah a formát, ale standard uvádí minimální rozsah položek, které musí být v rozvaze obsaženy. Účetní jednotka musí vykazovat odděleně krátkodobá a dlouhodobá aktiva a krátkodobé a dlouhodobé závazky. Pokud ale spolehlivější a relevantnější informace poskytne struktura rozvahy založená na likviditě, může podnik tento přístup uplatnit, ale v tom případě musí být všechna aktiva a závazky vykázána v pořadí podle likvidnosti.

⁹⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 78.

⁹⁶ IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

⁹⁷ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

Účetní jednotka vykáže **aktivum jako krátkodobé**, jak uvádí Jílek a Svobodová⁹⁸ ve shodě s IAS 1, pokud:

- se očekává, že bude realizováno nebo drženo pro prodej či spotřebu v rámci obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je primárně drženo pro účely obchodování,
- se předpokládá, že bude realizováno v průběhu následujících dvanácti měsíců od konce účetního období, nebo
- se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent, pokud toto aktivum nebude použito pro úhradu závazku nebo není omezena jeho směna po dobu minimálně dvanácti měsíců od skončení účetního období.

Všechna ostatní aktiva jsou vykázána jako **dlouhodobá aktiva**.

Podobně lze ve standardu IAS 1⁹⁹ nalézt i definice závazků, které jsou klasifikovány jako **krátkodobé závazky**. Závazek je považován za krátkodobý, pokud:

- se očekává, že bude uhrazen v průběhu obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je primárně držen pro účely obchodování,
- bude uhrazen během následujících dvanácti měsíců od skončení účetního období, nebo
- účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit úhradu závazku na dobu delší než dvanáct měsíců od skončení účetního období.

Všechny ostatní závazky jsou klasifikovány jako **dlouhodobé závazky**.

Kromě minimálního rozsahu položek, které musí být v rozvaze uvedeny, musí účetní jednotka zveřejnit i jiné významné položky, jejichž neuvedení by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, a to buď přímo v rozvaze anebo v komentáři k účetním výkazům. Zároveň i některé další standardy kladou specifické požadavky na

⁹⁸ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 76.

⁹⁹ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

obsah položek zveřejněných v rozvaze nebo v komentáři. Jedná se například o standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 2 – Zásoby nebo IAS 41 – Zemědělství.¹⁰⁰

V případě **vlastního kapitálu** je účetní jednotka povinna v rozvaze, ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři zveřejnit:

- pro každou kategorii základního kapitálu:
 - počet autorizovaných akcií,
 - počet vydaných a splacených akcií a akcií vydaných a splacených částečně,
 - jmenovitou hodnotu akcií nebo to, že akcie jmenovitou hodnotu nemají,
 - porovnání počtu akcií v oběhu na počátku a na konci účetního období,
 - práva, přednostní práva a omezení přiřazená k dané kategorii včetně omezení výplaty dividend a splácení kapitálu,
 - akcie v držení účetní jednotky nebo jejích dceřiných a přidružených společností,
 - akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji akcií, včetně smluvních podmínek a částek,
- popis podstaty a účelu jednotlivých rezerv v rámci vlastního kapitálu.¹⁰¹

3.1.2 Výkaz o úplném výsledku ke konci účetního období

Smyslem tohoto výkazu je informovat o finanční výkonnosti podniku. Umožňuje zjistit, které faktory působily na výši vykázaného výsledku hospodaření a jejich analýzu. Uživatelé účetních informací by měli být schopni na základě tohoto výkazu odhadnout i budoucí výkonnost účetní jednotky.¹⁰² Základními prvky, které slouží pro vyjádření finanční výkonnosti podniku, jsou **výnosy** (income) a **náklady** (expenses).

¹⁰⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 84–85.

¹⁰¹ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

¹⁰² DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 291.

Tyto prvky Jílek a Svobodová¹⁰³ definují následovně:

- „**výnosy** zvyšují ekonomické užitky během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků; rozlišují se výnosy (v užším smyslu) (revenue) a zisky (v užším smyslu) (gains); výnosy (v užším smyslu) představují například tržby z prodeje, poplatky, úroky, dividendy, licenční poplatky a nájemné; zisky (v užším smyslu) představují například zisky z prodeje aktiv, nerealizované zisky (například z přecenění cenných papírů nebo ze zvýšení účetní hodnoty aktiv),
- **náklady** snižují ekonomické užitky během účetního období snižováním aktiv či zvyšováním závazků; rozlišují se náklady (v užším smyslu) a ztráty (v užším smyslu) (losses); náklady (v užším smyslu) představují například náklady na prodej, mzdy a odpisy; ztráty (v užším smyslu) představují například ztráty z pohrom, z prodeje aktiv, nerealizované ztráty a kurzové ztráty.“

Standard IAS 1 rozlišuje dvě složky **celkového úplného výsledku** (total comprehensive income). První Jílek a Svobodová¹⁰⁴ nazývají jako **výsledek** (profit or loss), jedná se o celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku. Druhou složkou je **ostatní úplný výsledek** (other comprehensive income), který obsahuje položky výnosů a nákladů, které nejsou zaúčtovány do výsledku v případě, že je to vyžadováno nebo povoleno jednotlivými standardy. Jedná se především o oceňovací rozdíly, které mohou vzniknout na základě standardů IAS 16, IAS 38, IAS 19, IAS 21, IAS 39 a IFRS 9. **Celkový úplný výsledek** je tedy tvořen *výsledkem* a *ostatním úplným výsledkem* a vyjadřuje změnu ve vlastním kapitálu za období, jenž vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své vlastnické pravomoci.

Podle standardu IAS 1¹⁰⁵ by účetní jednotka měla zveřejňovat všechny položky výnosů a nákladů za období v jednom výkazu nazývaném **výkaz o úplném výsledku** nebo ve dvou výkazech, a to výkazu, ve kterém jsou uvedeny všechny složky *výsledku* (profit or loss)

¹⁰³ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 75.

¹⁰⁴ Tamtéž, s. 75.

¹⁰⁵ IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

nazývaný též Jílkem a Svobodovou¹⁰⁶ **výsledovka**, a ve druhém výkazu, který začíná výsledkem a obsahuje složky *ostatního úplného výsledku* (**výkaz o úplném výsledku**).

Standardní formát výkazu úplného výsledku není stanoven, ale ve standardu je uveden výčet řádkových položek, ze kterých se musí výkaz o úplném výsledku skládat. Kromě těchto položek je podnik povinen ve výkazu o úplném výsledku vykázat:

- výsledek za období připadající:
 - menšinovému podílu a
 - vlastníkům mateřského podniku.
- celkový úplný výsledek za období připadající:
 - menšinovému podílu a
 - vlastníkům mateřského podniku.

Stejně jako u rozvahy i zde existuje požadavek na samostatné uvedení dalších položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro objasnění výsledků účetní jednotky za dané období. Tyto položky lze uvést ve výkazu úplného výsledku nebo v komentáři.¹⁰⁷ Standard IAS 1 neumožňuje vykazovat položky výnosů a nákladů jako mimořádné, ale jsou klasifikovány jako ostatní provozní výnosy/náklady.¹⁰⁸ Položky nákladů vykázaných ve výsledku mohou být zobrazeny podle druhového nebo účelového členění, v závislosti na tom, jaká klasifikace je spolehlivější a relevantnější z hlediska činnosti jednotky.¹⁰⁹

3.1.3 Výkaz o peněžních tocích za účetní období

Tento výkaz, ve spojení se zbytkem účetní závěrky, poskytuje informace, které umožňují uživatelům vyhodnotit změny stavu čistých aktiv účetní jednotky, její finanční strukturu (včetně její likvidity a solventnosti) a její schopnost přizpůsobit částky a načasování peněžních toků měnícím se okolnostem. Informace o peněžních tocích jsou užitečné pro

¹⁰⁶ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 81.

¹⁰⁷ KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-02]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

¹⁰⁸ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 477.

¹⁰⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 294.

posouzení schopnosti účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Na základě výkazu o peněžních tocích lze lépe srovnávat výkonnost různých účetních jednotek, protože je zde vyloučen efekt použití odlišných účetních přístupů pro zachycení stejné transakce nebo události. Požadavky na sestavování a zveřejňování výkazu jsou uvedeny ve standardu IAS 7 – Statement of Cash Flows.¹¹⁰

Standard požaduje, aby výkaz podával informace o peněžních tocích členěných podle činností na:

- **provozní činnost** je hlavní výdělečná činnost účetní jednotky a další činnosti, které nelze zařadit do činností investičních nebo finančních,
- **investiční činnost** je tvořena aktivitami spojenými s nabýváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv a jinými investicemi, které se nezahrnují do peněžních ekvivalentů,
- **finanční činnost** jsou činnosti vedoucí ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a dluhů jednotky.¹¹¹

Provozní činnost

Výše peněžních toků z provozní činnosti je klíčovým ukazatelem. Podává informace o tom, v jakém rozsahu vytvořily hlavní podnikové aktivity dostatečné peněžní příjmy potřebné ke splácení úvěrů, k udržení provozní kapacity účetní jednotky, k vyplácení dividend a provádění nových investic bez nutnosti použití vnějších zdrojů financování. Informace o jednotlivých prvcích uskutečněných peněžních toků z provozní činnosti jsou spolu s dalšími informacemi užitečné pro předvídaní budoucích peněžních toků z této činnosti. Peněžní toky z provozní činnosti jsou obecně výsledkem transakcí a jiných událostí, které určují *výsledek* (profit or loss) účetní jednotky, jedná se například o příjmy

¹¹⁰ IFRS, *IAS 7 – Statement of Cash Flows* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

¹¹¹ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 88.

hotovosti z prodeje zboží a poskytování služeb, výdaje hotovosti dodavatelům zboží a služeb, výdaje hotovosti zaměstnancům a jiné.¹¹²

Peněžní toky z provozní činnosti lze vykázat dvěma způsoby, a to buď **přímou metodou**, nebo **metodou nepřímou**. Při použití přímé metody podnik musí zveřejnit hlavní třídy hrubých peněžních příjmů. Pokud se jednotka rozhodne použít nepřímou metodu, tak vychází z výsledku upraveného o:

- změny stavu zásob a provozních pohledávek a závazků v průběhu období,
- nepeněžní položky, jako jsou odpisy, rezervy, odložené daně, nerealizované kurzové zisky a ztráty, nerozdělené zisky přidružených podniků,
- všechny další položky, jejichž peněžními dopady jsou investiční nebo finanční činnosti.

Čisté peněžní toky z provozní činnosti mohou být za použití nepřímé metody alternativně vyjádřeny jako výnosy a náklady uvedené ve výkazu úplného výsledku a změny stavu zásob, provozních pohledávek a závazků realizované v průběhu období. Standard doporučuje účetním jednotkám vykazovat peněžní toky z provozní činnosti pomocí přímé metody, protože poskytuje informace, které mohou být užitečné pro odhad budoucích peněžních toků a které nejsou patrné v případě použití nepřímé metody.¹¹³

Investiční činnost

Jak uvádí Dvořáková: „*Peněžní tok z investiční činnosti objasňuje, jak velká částka peněžních prostředků byla alokována na aktiva, která budou dlouhodobě přinášet podniku užitek. Přítoky peněz v rámci investiční činnosti jsou pak spjaty s odprodejem těchto aktiv.*“¹¹⁴

¹¹² KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 346.

¹¹³ IFRS, IAS 7 – *Statement of Cash Flows* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

¹¹⁴ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 301.

Příkladem peněžních toků z investiční činnosti jsou peněžní příjmy z prodeje a peněžní výdaje na koupi pozemků, budov, zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, poskytnuté a přijaté úvěry, které nebyly přijaty od finančních institucí, peněžní příjmy ze splátek poskytnutých úvěrů a další.¹¹⁵ Peněžní toky z investiční činnosti musí být sestaveny pomocí přímé metody, s výjimkou některých příjmů a výdajů, které jsou vykazovány v čisté hodnotě.¹¹⁶

Finanční činnost

Finanční činnost zahrnuje peněžní toky spojené se získáváním dlouhodobých finančních zdrojů. Samostatné zveřejnění těchto toků je užitečné, protože umožňuje předvídat potřebu peněžních prostředků, které budou muset být použity na uspokojení peněžních nároků těch, kteří podniku kapitál poskytli.¹¹⁷ Do toků z této oblasti se řadí např. peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu, peněžní úhrady vlastníkům za odkup nebo vyplacení akcií podniku, peněžní výdaje na splátky přijatých úvěrů, atd.¹¹⁸ Vykazování peněžních toků z finanční činnosti se provádí stejně jako u toků z investiční činnosti, tedy přímou metodou s určitými výjimkami.

3.1.4 Ostatní výkazy tvořící účetní závěrku dle standardů IFRS

Zbývajícimi dvěma výkazy, které patří do sady tvořící účetní závěrku sestavenou dle standardů IFRS, jsou *výkaz změn vlastního kapitálu za účetní období* a *komentář*.

Výkaz změn vlastního kapitálu za účetní období

Smyslem tohoto výkazu je zobrazit informace nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu, které jsou zveřejňovány v rozvaze nebo komentáři k účetním

¹¹⁵ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 89.

¹¹⁶ IFRS, IAS 7 – *Statement of Cash Flows* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

¹¹⁷ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. s. 346.

¹¹⁸ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 480.

výkazům, ale i o celkových obrazech položek vlastního kapitálu, ke kterým v průběhu účetního období došlo.¹¹⁹

Forma výkazu není předepsána, ale je opět uveden minimální rozsah položek, které v něm musí být obsaženy. To, které položky musí výkaz zobrazovat, lze najít ve standardu IAS 1. Kromě toho standard požaduje i zveřejnění dalších informací, u kterých si účetní jednotka může vybrat, zda je zahrne přímo do výkazu nebo je uvede v komentáři k účetním výkazům.¹²⁰

Komentář

Komentář obsahuje doplňující údaje k informacím zveřejňovaným v rozvaze, výkazu o úplném výsledku, samostatné výsledovce (pokud ji účetní jednotka zveřejňuje), výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích. Obsahem komentáře je popis a rozbor položek zveřejňovaných v těchto výkazech a informace, které nesplňují podmínky pro zahrnutí do těchto výkazů. Komentář musí:

- zobrazovat informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech,
- zveřejnit informace, které jsou vyžadovány standardy IFRS a nejsou obsaženy jinde v účetní závěrce,
- poskytnout informace, které jsou relevantní k porozumění kteréhokoli výkazu a nejsou ve výkazech účetní závěrky obsaženy.¹²¹

3.2 Účetní závěrka sestavená dle české účetní legislativy

V české právní úpravě účetnictví lze rozlišit tři typy účetních závěrek, a to **řádnou**, **mimořádnou** a **mezitímní** účetní závěrku. **Řádná** účetní závěrka se vyhotovuje jednou

¹¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 229.

¹²⁰ IFRS, IAS 1 – *Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

¹²¹ JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. s. 83.

ročně, a to k poslednímu dni účetního období. V případech, kdy zákon vyžaduje uzavřít účetní knihy, musí účetní jednotka sestavit **mimořádnou** účetní závěrku. Pokud to zvláštní předpisy vyžadují, může podnik sestavit účetní závěrku v průběhu účetního období, aniž by došlo k uzavření účetních knih. V takovém případě se jedná o **mezitímní** účetní závěrku.¹²² Práce se dále bude zabývat jen řádnou účetní závěrkou sestavenou, podle podmínek platných pro účetní jednotky, které jsou podnikateli vedoucími účetnictví, tedy v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

Účetní závěrka, sestavená v souladu s těmito předpisy, je tvořena:

- **rozvahou** (bilancí),
- **výkazem zisku a ztráty**,
- **přílohou**, která vysvětluje a doplňuje informace předchozích výkazů.

Dále může, v některých případech musí, být účetní závěrka doplněna o:

- **přehled o peněžních tocích**,
- **přehled o změnách vlastního kapitálu**.¹²³

Povinně musí přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu sestavovat akciové společnosti, které v období, za které se účetní závěrka sestavuje, a v období bezprostředně předcházejícím splnily následující dvě kritéria:

- celková výše aktiv vyšší než 40 000 000,- Kč,
- roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 000 000,- Kč.¹²⁴

Podle Kovanicové¹²⁵ vyhláška upravuje dvě varianty sestavení účetní závěrky, jimiž jsou:

- „účetní závěrka vyhotovená v **plném rozsahu**,

¹²² KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 357–358.

¹²³ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 3 odst. 1* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹²⁴ Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 18 odst. 1 písm. c* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

¹²⁵ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 359.

- *účetní závěrka vyhotovená ve zjednodušeném rozsahu; nestanoví-li zákon jinak, v tomto rozsahu ji mohou sestavovat ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem (s výjimkou akciových společností, které ji sestavují vždy v plném rozsahu).“*

Rozvaha

Rozvaha je výkaz o finanční pozici účetní jednotky, který zobrazuje položky majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv. Minimální rozsah a označování položek rozvahy je stanoveno Přílohou č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.¹²⁶

Aktiva se v rozvaze třídí podle likvidnosti jednotlivých složek majetku. U jednotlivých položek se vykazuje stav ke konci vykazovaného účetního období a stav ke konci minulého účetního období.¹²⁷ K tomu Strouhal aj.¹²⁸ dodávají, že aktiva jsou ve výkazu uváděna ve svých brutto hodnotách upravených o oprávky, případně opravné položky. Přehledně je zachycení aktiv zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 3: Zachycení aktiv v rozvaze dle české účetní legislativy

AKTIVUM	Vykazované účetní období			Minulé účetní období (netto)
	BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
položka aktiv			= brutto - korekce	

Zdroj: STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 439.

Pasiva se v rozvaze člení dle původu zdrojů na vlastní a cizí. Stav za vykazované účetní období se uvádí pouze v jediném sloupci, protože korekce ocenění formou opravných položek není možná. Aby bylo možné posoudit na základě rozvahy finanční pozici podniku, vykazují se pohledávky a závazky podle zůstatkové doby jejich splatnosti ke konci rozvahového dne, nikoliv podle doby splatnosti, která byla sjednána při vzniku

¹²⁶ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 439.

¹²⁷ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 360.

¹²⁸ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 439.

pohledávky nebo závazku.¹²⁹ Definice jednotlivých položek rozvahy jsou přímo uvedeny v § 5 – 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb.¹³⁰

Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty jsou zobrazeny položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.¹³¹ Smyslem tohoto výkazu je informovat uživatele o finanční výkonnosti podniku. Výkaz má vertikální podobu a je sestaven stupňovitě tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření před zdaněním,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření po zdanění vzniklý z běžné činnosti podniku,
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění,
- celkový hospodářský výsledek za účetní období.¹³²

Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje sestavit výkaz zisku a ztráty v druhovém nebo účelovém členění nákladů. Minimální rozsah a označování položek je upraveno v *Příloze č. 2*, v případě druhového členění nákladů, a v *Příloze č. 3*, pro náklady, které jsou členěny podle účelu. Podrobnější členění položek je možné, jestliže zůstane zachováno předepsané uspořádání.¹³³ Strouhal aj.¹³⁴ dodávají: „*Pokud se sestavuje výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, je v souladu s požadavky české účetní legislativy nezbytné v příloze k výkazům zveřejnit rovněž provozní náklady v druhovém členění.*“ Částky vyjadřující velikost výnosů a nákladů se ve výkazu zisku a ztráty uvádějí za vykazované období a za období

¹²⁹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 360.

¹³⁰ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 5 – 19* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹³¹ Tamtéž, § 3 odst. 3.

¹³² KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 361.

¹³³ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 1* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹³⁴ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 445.

bezprostředně předcházející tomuto období.¹³⁵ Obsah jednotlivých položek výkazu je uveden v § 20 – 38 výše zmíněné vyhlášky.¹³⁶

Příloha

Smyslem přílohy je podat uživatelům doplňující informace, které jim umožní hlouběji proniknout do obsahu vykazovaných položek a učinit si tak správný názor na finanční pozici podniku, jeho výkonnost a na jeho schopnost generovat peníze a účelně s nimi hospodařit.¹³⁷ Příloha k účetním výkazům by měla obsahovat tyto údaje:

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odpisování,
- doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty,
- informace o propojených osobách,
- informace o půjčkách a úvěrech,
- další informace.¹³⁸

Údaje, které patří do jednotlivých kategorií, lze najít v § 39 vyhlášky č. 500/2002.¹³⁹

Přehled o peněžních tocích

Požadavky na formát a obsah výkazu se významně neliší ve srovnání s požadavky, které jsou na výkaz kladeny na základě standardů IFRS. V rámci české účetní legislativy se jako samostatné položky uvádějí i peněžní toky spojené s transakcemi, které tvoří mimořádný hospodářský výsledek, peněžní toky spojené s inkasem a vyplácením dividend nebo podílů na zisku a platby daně z příjmů. Pro sestavení výkazu lze použít jak přímou, tak nepřímou

¹³⁵ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 361.

¹³⁶ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 20 – 38* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹³⁷ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 369.

¹³⁸ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 451.

¹³⁹ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

metodu, v praxi se téměř výhradně používá výkaz sestavený nepřímou metodou.¹⁴⁰ Přesné požadavky na obsah výkazu jsou v české legislativě, vztahující se na podnikatele, upraveny v § 40 – 43 vyhlášky č. 500/2002 Sb.¹⁴¹

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Vyhláška¹⁴² uvádí: „*Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.*“ Účetní jednotky musí vyčíslit i vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.¹⁴³ Kovanicová¹⁴⁴ dodává, že formát, který by vyhovoval požadavkům přehledu, není přesně stanoven. Lze například použít sloupcový formát, v němž je u každé položky vlastního kapitálu uveden počáteční stav, uskutečněné typy operací a stav na konci vykazovaného období. Jinou, názornější, možností je podle Kovanicové přehled sestavený formou tabulky, kde v řádcích jsou zobrazeny počáteční stavy, základní typy uskutečněných operací a konečné stavy a ve sloupcích jsou uvedeny položky vlastního kapitálu.

3.3 Shrnutí – rozdíly v účetní závěrce sestavené podle standardů IFRS a dle české účetní legislativy

Největší rozdíl je patrný již v samotných komponentech, které účetní závěrku tvoří. V české účetní legislativě není definován výkaz o úplném výsledku, na základě kterého se v souladu se standardy IFRS hodnotí finanční pozice podniku. V národní úpravě účetnictví se pro hodnocení finanční pozice účetní jednotky používá výkaz zisku a ztráty, který je dle standardů IFRS jen součástí výkazu o úplném výsledku, kde musí být doplněn ještě

¹⁴⁰ KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

¹⁴¹ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 40 – 43* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹⁴² Tamtéž, § 44 odst. 1.

¹⁴³ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 474.

¹⁴⁴ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. s. 369.

o položky *ostatního úplného výsledku*.¹⁴⁵ Komponenty *ostatního úplného výsledku* tak, jak jsou definovány ve standardech IFRS, jsou v české účetní legislativě součástí *přehledu o změnách vlastního kapitálu*. Dále česká právní úprava účetnictví pro podnikatele nevyžaduje, až na určité výjimky, povinně sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Standardy IFRS nedefinují přesný formát jednotlivých částí účetní závěrky, ale uvádějí vždy jen minimální seznam položek, které musí být v každém výkazu zobrazeny. V české právní úpravě účetnictví je stanoven jak minimální rozsah zveřejňovaných položek, tak i struktura jednotlivých výkazů.¹⁴⁶

Přehled rozdílů ve výkazu finanční pozice/rozvaze

Česká účetní legislativa nedefinuje základní prvky účetní závěrky, tedy aktiva, pasiva a vlastní kapitál. Definice, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci standardů IFRS, nelze v české praxi použít, protože některé položky, které se dle standardů IFRS chápou jako aktiva nebo pasiva, česká účetní legislativa za aktiva nebo pasiva nepovažuje. Příkladem podle Krupové¹⁴⁷ může být vykazování leasingu v české praxi.

Standardy IFRS i česká účetní legislativa vyžaduje rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků. Zatímco standardy IFRS používají jako kritérium pro rozdělení aktiv a závazků koncept provozního cyklu podniku, česká právní úprava účetnictví se drží pouze kritéria dvanácti měsíců. V české praxi není vyžadováno rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami v oblasti časového rozlišení a rezerv.¹⁴⁸

¹⁴⁵ KRÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

¹⁴⁶ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 1* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

¹⁴⁷ KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech 1. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002. s. 17–18.

¹⁴⁸ Ministerstvo financí České republiky. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou legislativou* [online]. Praha: Ernst & Young, 2005 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v PDF z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf.

Přehled rozdílů ve výkazu o úplném výsledku/výkazu zisku a ztráty

V české právní úpravě účetnictví chybí přesné definice základních prvků, které slouží pro hodnocení finanční výkonnosti podniku, tedy nákladů a výnosů. Stejně tak chybí i definice toho, kdy mají být položky nákladů a výnosů ve výkazu zisku a ztráty zobrazeny. Standardy IFRS neznají pojmy *mimořádné náklady* a *mimořádné výnosy*, které jsou podle české účetní legislativy součástí výkazu zisku a ztráty, kde musí být vykázány samostatně. V obou systémech je uveden požadavek na zveřejnění položek, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro objasnění výsledků účetní jednotky za vykazované období. V rámci standardů IFRS mohou být tyto položky uvedeny ve výkazu úplného výsledku nebo v komentáři. Česká účetní legislativa povoluje vykázání těchto položek buď v rámci mimořádných položek, pokud splňují definici *mimořádných nákladů* nebo *mimořádných výnosů*, nebo musí být uvedeny v příloze.¹⁴⁹ Česká právní úprava účetnictví nevyžaduje uvádět odděleně zisk (ztrátu), který lze přiřadit většinovým a menšinovým vlastníkům.¹⁵⁰

V případě **výkazu/přehledu o peněžních tocích** nejsou rozdíly mezi oběma systémy nikterak výrazné. Oba systémy požadují vykázání úroků, dividend a daní v jednotlivých kategoriích výkazu o peněžních tocích, avšak mezi standardy IFRS a českou účetní legislativou existují v této oblasti drobné rozdíly, které jsou patrné v následující tabulce.¹⁵¹

¹⁴⁹ KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

¹⁵⁰ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 1* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

¹⁵¹ KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

Tab. 4: Zahrnutí specifických položek do jednotlivých kategorií výkazu o peněžních tocích

Položka	Klasifikace dle standardů IFRS	Klasifikace dle české účetní legislativy
Placený úrok	Provozní nebo finanční	Provozní, finanční nebo investiční
Placené dividendy	Provozní nebo finanční	Finanční

Zdroj: vlastní zpracování dle KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

Další specifické položky jako např. přijaté úroky, přijaté dividendy nebo placené daně nevykazují v rámci obou systémů při vykazování žádné odlišnosti. Zaplacené aktivované úroky lze dle české účetní legislativy vykázat jako samostatnou položku přehledu o peněžních tocích v rámci investiční činnosti nebo v příloze k účetní závěrce.¹⁵²

Výkaz/přehled o změnách vlastního kapitálu nevykazuje v obou systémech výraznější rozdíly s výjimkou, která byla uvedena v úvodu tohoto pododdílu, tedy že položky *ostatního úplného výsledku*, které jsou v rámci standardů IFRS uváděny ve výkazu o úplném výsledku, jsou podle české právní úpravy účetnictví součástí přehledu o změnách vlastního kapitálu.¹⁵³

¹⁵² KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

¹⁵³ Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010 – IAS 1* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-06]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

4 Komparace vlivu vybraných hospodářských operací na vykazování v rozvaze a výkazu zisku a ztráty dle české účetní legislativy a standardů IFRS ve vybraném subjektu

Důvodem pro transformaci účetních výkazů do podoby dle standardů IFRS je plánovaná expanze společnosti XYZ, a. s. na německý trh. Tato firma se zabývá prováděním dodávek vzduchotechniky a klimatizací a zajišťuje realizace kompletního technického zařízení budov ve všech typech staveb. Účetní výkazy sestavené dle standardů IFRS firmě zajistí větší důvěryhodnost u německých zákazníků, obchodních partnerů a v neposlední řadě také u bankovních institucí při snaze získat úvěr. Vzhledem k tomu, že problematika transformace účetní závěrky je velice rozsáhlá a převyšuje možnosti této práce, bude práce zkoumat vliv vybraných hospodářských operací pouze na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Smyslem této kapitoly je zobrazit podobnosti a rozdíly při vykazování vlivu vybraných hospodářských operací na rozvahu a výkaz zisku a ztráty sestavené dle české účetní legislativy a standardů IFRS. Komparace těchto dvou účetních systémů bude provedena pouze na následujících oblastech:

- rezervy,
- vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv,
- účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.

V každém z následujících oddílů bude proveden výčet požadavků uvedených v obou účetních systémech a vztahujících se k vybraným oblastem. Následně bude u dílčích transakcí znázorněn vliv odlišných požadavků obou účetních systémů na rozvahu. Celkový vliv transakcí ze všech zkoumaných oblastí bude zobrazen pomocí rozvahy i výkazu zisku a ztráty. Z důvodu přehlednosti prováděného šetření je při zachycení jednotlivých transakcí abstrahováno od daňových dopadů. Komparativní analýza vybraných hospodářských operací bude provedena na základě údajů z roku 2010 získaných od společnosti XYZ, a. s., a to z toho důvodu, že aktuálnější data v době psaní této práce nebyla k dispozici. Tato společnost vede účetnictví v souladu s českou legislativou.

4.1 Rezervy

Pojetí rezerv dle české legislativy

Malíková a Horák¹⁵⁴ uvádějí: „Rezervy jsou určeny podle české legislativy k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou.“ Rezervy jsou v rámci české legislativy upraveny zákonem o účetnictví, který je v případě podnikatelů doplněn vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českým účetním standardem pro podnikatele č. 004. Rozvahová položka „Rezervy“ obsahuje:

- rezervy podle zvláštních předpisů,
- rezervu na důchody a podobné závazky,
- rezervu na daň z příjmů,
- ostatní rezervy.

Zvláštními předpisy se rozumí především zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,¹⁵⁵ podle kterého je možné tvořit *rezervy na opravu dlouhodobého majetku, rezervu na pěstební činnost a ostatní rezervy*, kam lze zařadit např. rezervu na odbahnění rybníka, rezervu na vypořádání důlních škod nebo rezervu finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou. Tyto rezervy jsou daňově uznatelné a snižují tak základ daně pro výpočet daně z příjmů. Dále se za zvláštní předpisy považuje horní zákon a zákon o odpadech.

Rezerva na důchody a podobné závazky se vykazuje tehdy, když účetní jednotka má povinnost vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené jí smlouvou nebo právním předpisem. *Rezerva na daň z příjmů* bude vykázána, pokud okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti.¹⁵⁶

¹⁵⁴ MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 127.

¹⁵⁵ Portál veřejné správy České republiky. *Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů* [online]. Praha: Česká národní rada, 1992-11-20 [vid. 2011-04-01]. Dostupné v TXT z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/download?idBiblio=40382>.

¹⁵⁶ Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 16* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

Položka *ostatní rezervy* obsahuje zejména rezervu na garanční opravy a rezervu na restrukturalizaci a podle ČÚS č. 004 také rezervy na rizika a ztráty, které jsou tvořeny v souladu se zásadou opatrnosti. Rezervy lze vytvářet procentem z určeného základu nebo v absolutní částce, pokud není způsob tvorby rezervy stanoven zvláštním právním předpisem.¹⁵⁷

4.1.1 Účetní zachycení tvorby rezerv dle české účetní legislativy a standardů IFRS

Vliv tvorby rezerv na rozvahu bude znázorněn na základě údajů společnosti XYZ, a. s. Společnost za rok 2010 vykázala tržby z prodeje služeb ve výši 288 006 000,- Kč. V souvislosti s tím vytvořila společnost rezervu na záruční opravy a servis provedených zakázek. Výše rezervy byla v roce 2010 stanovena jako 0,25 % z vykázaných tržeb a záruční lhůta k zakázkám trvá po dobu pěti let.

Zachycení dle české legislativy

Rezerva na záruční opravy a servis se řadí mezi *ostatní rezervy* a je tvořena na vrub nákladům. Výše rezervy, která se vztahuje k zakázkám provedeným v roce 2010, byla k rozvahovému dni vypočtena na **720 015,- Kč** a její zachycení vypadá následovně:

MD	554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	D	MD	459 Ostatní rezervy	D
1)	720 015			1)	720 015

Zachycení dle standardů IFRS

Rezerva na záruční opravy splňuje všechny požadavky standardu IAS 37¹⁵⁸ na vykázání rezerv, ale standard požaduje, aby v případě významného dopadu časové hodnoty peněz,

¹⁵⁷ MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 128.

¹⁵⁸ IFRS, IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-02]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias37.pdf>.

byla rezerva diskontována na současnou hodnotu výdajů, které budou nutné pro vypořádání závazku. Diskontní sazba musí odrážet současné tržní úrokové sazby a specifická rizika daného závazku. Rizika, která byla zahrnuta do odhadu výše rezervy, se do výpočtu diskontní sazby nezahrnují. Společnost zahrnula všechna specifická rizika již do odhadu výše rezervy, a proto lze diskontní sazbu stanovit na úrovni 6,5 % p. a., která dle Brabce¹⁵⁹ odráží podmínky na trhu úvěrů poskytovaných bankami v České republice v posledním čtvrtletí roku 2010. Při výpočtu současné hodnoty je uvažována měsíční frekvence připisování úroků. Vzorec pro výpočet vypadá následovně:

$$PV = \frac{FV}{\left(1 + \frac{i}{m}\right)^{m \times n}} \quad (1)^{160}$$

kde:

- PV současná hodnota (present value),
 FV budoucí hodnota (future value),
 i roční úroková sazba jako desetinné číslo (sazba v procentech / 100),
 m počet přípisů úroků během roku,
 n doba splatnosti v letech.

Po dosazení číselných hodnot do vzorce (1) byla k 31. 12. 2010 zjištěna **současná hodnota** rezervy ve výši **520 687,- Kč** a výše úroků v jednotlivých letech, ke kterým se rezerva vztahuje. Tyto údaje jsou přehledně zobrazeny v následující tabulce.

Tab. 5: Výše rezervy a úroku v jednotlivých letech dle požadavků standardů IFRS

Rok	Rezerva na začátku roku	Úrok	Rezerva na konci roku
2011	520 687,00	34 871,37	555 558,37
2012	555 558,37	37 206,77	592 765,14
2013	592 765,14	39 698,58	632 463,72
2014	632 463,72	42 357,27	674 820,99
2015	674 820,99	45 194,01	720 015,00

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁵⁹ BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. s. 123.

¹⁶⁰ upraveno dle STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 133.

Při zachycení tvorby rezervy je nutné oddělit částku rezervy a úroky, které vzniknou díky diskontování rezervy na její současnou hodnotu. Popis operací v jednotlivých letech a znázornění jejich zachycení je vidět v následující tabulce.

Tab. 6: Operace související s tvorbou rezervy dle požadavků standardů IFRS

Rok	Operace	Částka
2010	1) Vytvoření rezervy	520 687,00
2011	2) Úrok	34 871,37
2012	3) Úrok	37 206,77
2013	4) Úrok	39 698,58
2014	5) Úrok	42 357,27
2015	6) Úrok	45 194,01

Zdroj: vlastní zpracování

MD	Ostatní rezervy	D	MD	Náklady – tvorba rezerv	D	MD	Náklady – úroky	D
	1) 520 687,00		1) 520 687,00			2) 34 871,37		
	2) 34 871,37					3) 37 206,77		
	3) 37 206,77					4) 39 698,58		
	4) 39 698,58					5) 42 357,27		
	5) 42 357,27					6) 45 194,01		
	6) 45 194,01							

Vliv tvorby rezervy podle české účetní legislativy a podle standardů IFRS na rozvahu společnosti XYZ je zobrazen v následujících dvou tabulkách.

Tab. 7: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – tvorba rezerv

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010	Pasiva
	Hospodářský výsledek	-720 015,00
	Ostatní rezervy	720 015,00
Σ aktiv	0,00	Σ pasiv
		0,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Tab. 8: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – tvorba rezerv

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010	Pasiva
	Hospodářský výsledek	-520 687,00
	Ostatní rezervy	520 687,00
Σ aktiv	0,00	Σ pasiv
		0,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Z výše uvedených tabulek vyplývá, že v rámci české legislativy dochází k nadhodnocení závazků a k vykázání horšího hospodářského výsledku za sledované období. Je to způsobeno tím, že standardy IFRS požadují diskontovat výši rezervy na současnou hodnotu, a tak v období, ve kterém se rezerva tvoří je vykázán nižší závazek a lepší hospodářský výsledek. V následujících letech bude docházet ke zvyšování závazku o úroky, které jsou uvedeny v tabulce č. 6. Lze konstatovat, že požadavek standardu IAS 37 na diskontování rezerv na současnou hodnotu zaručuje, že informace zobrazené v účetních výkazech jsou přesnější, z důvodu oddělení samotné rezervy a úroků vzniklých v důsledku diskontování na její současnou hodnotu, a umožňují jejich uživatelům lépe zhodnotit finanční pozici a výkonnost účetní jednotky.

4.2 Vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv

Pojetí vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle české legislativy

Česká legislativa neřeší speciálně vykazování nákladů a výnosů souvisejících s dlouhodobými smlouvami, ale oblast nákladů a výnosů je upravena zákonem o účetnictví, který je v případě podnikatelů zpřesňován vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českým účetním standardem č. 019 – Náklady a výnosy. Bohušová¹⁶¹ uvádí, že cílem tohoto standardu je vymezit základní postupy účtování nákladů a výnosů, které by měly mít za výsledek používání stejných účetních metod účetními jednotkami. Metodický postup zachycení nákladů a výnosů v rámci české legislativy je kompatibilní se standardy IFRS, ale existují zde rozdíly v oblasti vymezení výnosů a okamžiku vzniku výnosů. V rámci české legislativy jsou náklady a výnosy zachycovány dle akruálního principu, tedy v období, s nímž věcně a časově souvisejí.

¹⁶¹ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 112.

Pojetí vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle standardů IFRS¹⁶²

Oblast vykazování nákladů a výnosů vztahujících se k dlouhodobým smlouvám je v rámci standardů IFRS upravena standardem *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*. Bohušová¹⁶³ konstatuje: „*Uvedený standard je zaměřen na správnou alokaci nákladů a výnosů u smluv, u kterých datum zahájení činnosti a datum, kdy je činnost dokončena, spadají do různých účetních období.*“ Standard IAS 11 využívá pro rozpoznání nákladů a výnosů definice uvedené v Konceptním rámci. Dle Konceptního rámce¹⁶⁴ je náklad definován jako pokles ekonomického užitku během účetního období v podobě úbytku nebo znehodnocení aktiv nebo zvýšení závazků, který vede ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením vlastníkům. Konceptní rámec rozlišuje náklady na *náklady v užším smyslu (expenses)* a *ztráty (losses)*. Výnos je Konceptním rámcem definován jako zvýšení ekonomického užitku během účetního období formou přírůstku nebo zhodnocení aktiv nebo snížení závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníkům. Podle Konceptního rámce do výnosů patří jednak *výnosy v užším smyslu (revenues)* a také *zisky (gains)*. Standard IAS 11 je věnován nákladům (expenses) a výnosům (revenues), a tak i následující text v případě pojmů „náklad“ a „výnos“ bude mít na mysli tyto významy.

Smlouva o zhotovení je standardem definována jako smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojený nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce nebo jeho konečného účelu nebo použití. Standard rozlišuje dva typy smluv, a to **smlouvy za pevnou cenu** nebo **smlouvy za náklady plus přírůstek**. Práce se dále bude věnovat pouze smlouvám za pevnou cenu, protože všechny zakázky společnosti XYZ, a. s. jsou tvořeny právě tímto způsobem.

¹⁶² IFRS, *IAS 11 – Construction Contracts* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-05]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias11.pdf>.

¹⁶³ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 105.

¹⁶⁴ IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-03]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

Do nákladů smlouvy o zhotovení lze zařadit:

- **náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě** – jde především o náklady na práci na stavbě, náklady na materiál použitý při výstavbě, odpisy budov a zařízení používaných v souvislosti se smlouvou, odhadované náklady na opravy a záruční práce atd.,
- **náklady, které lze obecně přiřadit ke smlouvě, a týkají se smluvní činnosti** – do kterých patří pojištění, stavební režie a náklady na projekt a technickou pomoc, které nejsou přiřaditelné ke konkrétní smlouvě,
- **jiné náklady, které jsou klientovi vyúčtovány na základě podmínek smlouvy.**

Do výnosů ze smlouvy o zhotovení se řadí **částka výnosů dohodnutá ve smlouvě a dále odchylky ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby**. Výnosy ze smlouvy se oceňují v reálné hodnotě obdrženého protiplnění. Vzhledem k tomu, že výnosy ze smlouvy jsou ovlivněny řadou nejistot, které závisejí na výsledcích budoucích událostí, může se skutečná výše výnosů v po sobě následujících obdobích zvyšovat nebo snižovat.

Uznání nákladů a výnosů závisí na tom, zda je možné spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení. Standard říká, že výsledek lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou splněny následující podmínky:

- celkové smluvní náklady lze spolehlivě odhadnout,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené se smlouvou poplynou účetní jednotce,
- k rozvahovému dni lze spolehlivě stanovit náklady na dokončení smlouvy i stupeň rozpracovanosti,
- náklady smlouvy lze jasně identifikovat a spolehlivě stanovit, tj. lze porovnat skutečně vynaložené náklady s dřívějšími odhady.

V případě, že **lze výsledek smlouvy o zhotovení spolehlivě odhadnout**, jsou výnosy vykázány ve výši, která závisí na stupni rozpracovanosti smlouvy k rozvahovému dni. Vykázání výnosů závisející na stupni rozpracovanosti smlouvy bývá často označováno jako **metoda procenta rozpracovanosti**. Na základě této metody jsou výnosy ze smlouvy vykázány ve výkazu zisku a ztráty v období, ve kterém byly práce provedeny. Stejně tak náklady jsou vykazovány v období, kdy byly vynaloženy. Jestliže se očekává, že celkové

náklady spojené se smlouvou převýší celkové výnosy ze smlouvy, je očekávaná ztráta okamžitě vykázána jako náklad.

Stupeň rozpracovanosti smlouvy může být určen několika způsoby. Společnost zvolí takový způsob, díky kterému lze spolehlivě změřit objem provedených prací. V závislosti na povaze smlouvy lze stupeň rozpracovanosti smlouvy stanovit následovně:

- jako podíl již vynaložených nákladů na provedenou práci k odhadovaným celkovým nákladům na smlouvu o zhotovení,
- zjištěním stavu vykonané práce,
- dokončením fyzického objemu smluvní práce.

Především v počátečních etapách zakázek, **není možné spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení**. V takových případech se výnosy vykáží pouze ve výši vynaložených nákladů, které lze zpětně získat. Bohušová¹⁶⁵ tuto metodu nazývá **metodou nulového zisku**.

4.2.1 Účetní zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle české účetní legislativy a standardů IFRS s využitím metody procenta rozpracovanosti

Společnost XYZ uzavřela 5. 7. 2010 zakázku č. 15487 na montáž vzduchotechniky a klimatizačního zařízení. Ve smlouvě byla dohodnuta přesná cena kontraktu ve výši 7 484 800,- Kč a termín zahájení prací byl stanoven na 1. 8. 2010. Nejzazší termín pro předání zakázky byl smlouvou stanoven na konec března roku 2011, to znamená, že doba výstavby byla ve smlouvě ujednána maximálně na dobu osmi měsíců. Ve smlouvě byly také dohodnuty podmínky průběžné fakturace.

Zachycení dle české legislativy – rok 2010

Náklady a výnosy se dle české legislativy zachycují v souladu s aktuálním principem, aniž by se přihlíželo k pohybu peněžních prostředků. Během roku 2010 společnost průběžně

¹⁶⁵ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 110.

vyfakturovala dodávky ve výši 7 224 650,- Kč, s nimiž jí vznikly náklady ve výši 4 688 643,67 Kč, jejichž struktura je vidět v následující tabulce.

Tab. 9: Struktura nákladů k zakázce č. 15487 – rok 2010

Nákladová položka	Částka
Materiál na zakázku	2 849 243,88 Kč
Cestovné	2 814,00 Kč
Služby k zakázkám	1 836 085,58 Kč
Ostatní provozní náklady	500,21 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

V souvislosti s těmito náklady vznikly společnosti **závazky z obchodních vztahů** ve výši 4 685 829,67 Kč a **závazky vůči zaměstnancům – cestovné** ve výši 2 814,- Kč. Společnosti během roku 2010 vznikly **pohledávky z obchodních vztahů**, které souvisely s touto zakázkou, v celkové částce 7 224 650,- Kč, část pohledávek ve výši **4 464 000,- Kč** byla do konce roku uhrazena odběratelem na **běžný účet**. Společnost za rok 2010 vykázala **zisk** plynoucí z této smlouvy v hodnotě **2 536 006,33 Kč**.

Zachycení dle standardů IFRS – rok 2010

Veškeré vynaložené náklady jsou k zakázce přiřaditelné i podle standardu IAS 11. Pro rozpoznání výnosů je nutné určit, zda lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení. Vzhledem k tomu, že realizace zakázky je ke konci roku 2010 už téměř v konečném stádiu a nejsou zjištěny žádné platební nebo jiné problémy odběratele, lze předpokládat, že společnosti poplyne ekonomický užitek spojený s touto smlouvou. Zároveň jsou splněny i všechny další požadavky pro to, aby mohl být spolehlivě odhadnut výsledek smlouvy. V takovém případě lze výnosy vykázat ve výši zjištěné podle **metody procenta rozpracovanosti**.

Společnost nejprve musí určit **stupeň rozpracovanosti**, ten se určí podle následujícího vzorce:

$$P = \frac{\text{dosud vynaložené náklady}}{\text{odhadované celkové náklady}} \times 100 \quad (2)^{166}$$

Následně se provede výpočet výnosů na základě vzorce:

$$V = (P \times C) / 100 - VV \quad (3)^{167}$$

kde:

- V výnos k vykázání za období,
P stupeň rozpracovanosti,
C smluvní cena zakázky,
VV výnosy, které byly vykázány v předchozích obdobích.

Před uzavřením kontraktu společnost provedla rozpočet nákladů a odhadla jejich výši na **6 395 410,- Kč**. Podle vzorce (2) je **stupeň rozpracovanosti zakázky** ke konci roku 2010 na úrovni **73 %**. Následně lze podle vzorce (3) vypočíst výši výnosů pro tento rok, která činí **5 463 904,- Kč**. Vzhledem k tomu, že suma nákladů vynaložených do konce roku 2010 je **4 688 643,67 Kč**, lze zjistit částku vykázanou jako zisk ze smlouvy pro rok 2010. Tato částka je tvořena rozdílem výnosů vypočtených v závislosti na stupni rozpracovanosti a nákladů vynaložených během tohoto období. V případě této zakázky je výše vykázaného **zisku** rovna částce **775 260,33 Kč**.

Standard IAS 11¹⁶⁸ dále požaduje vykázání tzv. *gross amount* nebo jak uvádí Dvořáková¹⁶⁹ *čisté hodnoty smlouvy o zhotovení*. Čistá hodnota smlouvy o zhotovení se vykáže v rozvaze jako **aktivum** v případě, že součet dosud vynaložených nákladů a vykázaného zisku je větší než částka dosud vyfakturovaných dodávek. Jestliže je suma vyfakturovaných

¹⁶⁶ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 108.

¹⁶⁷ Tamtéž, s. 109.

¹⁶⁸ IFRS, IAS 11 – *Construction Contracts* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-05]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias11.pdf>.

¹⁶⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. s. 148.

dodávek vyšší než součet vynaložených nákladů a vykázaného zisku, pak je čistá hodnota smlouvy vykázána v rozvaze na straně pasiv jako **závazek**. V případě výše uvedené zakázky je **čistá hodnota smlouvy o zhotovení** pro rok 2010 vykázána jako **závazek** v částce **1 760 746,- Kč**.

Pro přehlednost je v následujících dvou tabulkách zobrazen vliv všech výše popsáných transakcí na rozvahu společnosti XYZ sestavenou jak podle české legislativy, tak podle standardů IFRS.

Tab. 10: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15487

Aktiva		Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Běžný účet	4 464 000,00	Hospodářský výsledek		2 536 006,33
Pohledávky z obchodních vztahů	2 760 650,00	Závazky z obchodních vztahů		4 685 829,67
		Závazky vůči zaměstnancům – cestovné		2 814,00
Σ aktiv	7 224 650,00	Σ pasiv		7 224 650,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Tab. 11: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15487

Aktiva		Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Běžný účet	4 464 000,00	Hospodářský výsledek		775 260,33
Pohledávky z obchodních vztahů	2 760 650,00	Závazky z obchodních vztahů		4 685 829,67
		Závazky vůči zaměstnancům – cestovné		2 814,00
		Čistá hodnota smlouvy o zhotovení		1 760 746,00
Σ aktiv	7 224 650,00	Σ pasiv		7 224 650,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Popis vlivu zjištěných rozdílů na výši hospodářského výsledku, hodnotu aktiv a pasiv je proveden na konci následujícího pododdílu.

4.2.2 Účetní zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv dle české účetní legislativy a standardů IFRS s využitím metody nulového zisku

Společnost XYZ v listopadu roku 2010 uzavřela smlouvu č. 15490, ve které se zavázala k provedení prací souvisejících s montáží klimatizačních a topících jednotek. Ve smlouvě byla dohodnuta pevná cena ve výši 1 650 000 Kč. Práce započaly 15. 11. 2010 a termín dokončení byl stanoven na 31. 5. 2011. V kontraktu také byly dohodnuty podmínky průběžné fakturace.

Zachycení dle české účetní legislativy – rok 2010

Zachycení této zakázky podle české legislativy se metodicky neliší od zachycení předchozí zakázky. Společnosti do konce roku vznikly náklady ve výši 399 407,92 Kč, jejichž struktura je zobrazena v následující tabulce:

Tab. 12: Struktura nákladů k zakázce č. 15490 – rok 2010

Nákladová položka	Částka
Materiál na zakázku	369 263,92 Kč
Cestovné	144,00 Kč
Služby k zakázkám	30 000,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

V souvislosti s těmito náklady společnosti vznikly **závazky z obchodních vztahů** v celkové částce **398 023,92 Kč**, kde část těchto závazků ve výši **35 083,10 Kč** byla na základě faktur od dodavatelů **uhrazena z běžného účtu** společnosti XYZ. Společnost tak ke konci roku 2010 dlužila svým dodavatelům **362 940,82 Kč** a zároveň měla závazek ke svým zaměstnancům z titulu **cestovného** ve výši **144,- Kč**. Část materiálu na zakázku v hodnotě **1 240,- Kč** byla **nakoupena za hotové**. Koncem listopadu společnost vystavila odběrateli fakturu na částku **580 210,- Kč**, čímž jí vznikla **pohledávka z obchodních vztahů** ve stejné výši, která byla souvztažně zachycena jako tržba za služby. Společnost XYZ v roce 2010 vykázala **zisk** spojený se zakázkou č. 15490 v hodnotě **180 802,08 Kč**.

Zachycení dle standardů IFRS – rok 2010

Vzhledem k tomu, že zakázka je ke konci roku 2010 v počátečním stádiu výstavby, tak nemohl být spolehlivě odhadnut výsledek smlouvy. Díky tomu musí být ke zjištění výnosů ze zakázky použita tzv. metoda nulového zisku. V takovém případě lze výnosy vykázat ve výši vynaložených nákladů, u kterých se lze domnívat, že budou zpětně ziskatelné. Dle referencí odběratele se dá předpokládat, že odběratel splní všechny své povinnosti, ke kterým se zavázal ve smlouvě, a tak výnosy mohou být vykázány přesně ve výši nákladů vynaložených v roce 2010 společností XYZ. Společnost tak vykáže za tento rok **nulový zisk** spojený s touto zakázkou. Standard IAS 11¹⁷⁰ požaduje, aby výnosy byly zjišťovány pomocí metody procenta rozpracovanosti, pokud již pominuly okolnosti zabraňující spolehlivému odhadu výsledku smlouvy, to má za následek, že společnost v roce 2011 vykáže výnosy na základě této metody, která byla podrobněji popsána v předchozím pododdílu.

V souladu se standardem musí společnost v rozvaze za rok 2010 vykázat **čistou hodnotu smlouvy o zhotovení**. Ta je v tomto případě stanovena jako suma nákladů vynaložených za účetní období snižená o částku průběžných fakturací a je v rozvaze vykázána jako **závazek** ve výši **180 802,08 Kč**. Pro přehlednost následující dvě tabulky zobrazují vliv výše popsaných transakcí na rozvahu společnosti XYZ dle české účetní legislativy a také podle standardů IFRS.

Tab. 13: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15490

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Pokladna	-1 240,00	Hospodářský výsledek	180 802,08
Běžný účet	-35 083,10	Závazky z obchodních vztahů	362 940,82
Pohledávky z obchodních vztahů	580 210,00	Závazky vůči zaměstnancům – cestovné	144,00
Σ aktiv	543 886,90	Σ pasiv	543 886,90

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

¹⁷⁰ IFRS, IAS 11 – *Construction Contracts* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-05]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias11.pdf>.

Tab. 14: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS – zachycení nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv – zakázka č. 15490

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Pokladna	-1 240,00	Hospodářský výsledek	0,00
Běžný účet	-35 083,10	Závazky z obchodních vztahů	362 940,82
Pohledávky z obchodních vztahů	580 210,00	Závazky vůči zaměstnancům – cestovné	144,00
		Čistá hodnota smlouvy o zhotovení	180 802,08
Σ aktiv	543 886,90	Σ pasiv	543 886,90

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Vzhledem k tomu, že standard IAS 11 vyžaduje zveřejnění čisté hodnoty smlouvy o zhotovení, dochází tak k vykázání přesnější struktury majetku a zdrojů jeho krytí v rozvaze, než je tomu v rámci české legislativy. U uvedených zakázek je v úpravě dle standardu IAS 11 vykázán nižší hospodářský výsledek a zároveň je v pasivech zobrazen i závazek, který společnost má v souvislosti s danou zakázkou vůči odběrateli. Dle české účetní legislativy je díky průběžné fakturaci vykázán vyšší hospodářský výsledek, což poněkud zkresluje skutečnou situaci. Lze konstatovat, že zachycení dlouhodobých smluv dle standardů IFRS poskytuje přesnější a spolehlivější údaje uživatelům účetních informací. To platí i v případech, kdy by nebyly dohodnuty podmínky průběžné fakturace. Dle české účetní legislativy by byl výsledek hospodaření v průběhu výstavby aktiva nulový, protože rozpracované zakázky jsou oceňovány na úrovni vlastních nákladů. Zisk by společnost vykázala až po vyfakturování zakázky odběrateli. Postup dle standardu IAS 11 umožňuje vykázat zisk již v průběhu výstavby v případech, kdy je možné spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy o zhotovení.

4.3 Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Pojetí účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku dle české legislativy

Dlouhodobému nehmotnému majetku (DNM) je v případě podnikatelů věnován Český účetní standard č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek¹⁷¹, jehož cílem je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v souladu s požadavky zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška¹⁷² přesně vymezuje, který majetek se dle české legislativy považuje za nehmotný, jedná se především o:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill.

Doba použitelnosti tohoto majetku musí být delší než jeden rok a cena vyšší, s výjimkou goodwillu, než hranice určená účetní jednotkou v souladu s respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Bohušová¹⁷³ uvádí, že DNM lze pořídit nákupem (ocenění v pořizovací ceně), vlastní činností (ocenění vlastními náklady), vkladem nebo darováním (ocenění v reprodukční pořizovací ceně).

Strouhal aj.¹⁷⁴ uvádějí: „*Odpisy jsou odhadem částky (vyjádřené jako náklad), která co nejpřesněji vyjadřuje rozložení výnosů, jež toto aktivum účetní jednotce přináší; nejde tedy výhradně jen o kvantifikaci fyzického a morálního opotřebení. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku ve vazbě na jeho využívání a rozvaha tak vhodněji (věrněji) vyjadřuje finanční situaci účetní jednotky.*“ Účetní odpisy stanovuje účetní jednotka sama,

¹⁷¹ Sagit. ÚZ č. 874 – Účetnictví podnikatelů, Audit – ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Ostrava: Sagit, 2012.

¹⁷² Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 1* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-04-11]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

¹⁷³ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 191.

¹⁷⁴ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 87.

na základě jejího uvážení. Lze rozlišit odpisy podle času a podle výkonu, kde časové odpisy lze rozdělit na rovnoměrné a zrychlené.¹⁷⁵

Pro ocenění DNM k rozvahovému dni se použije zůstatková cena¹⁷⁶, což je rozdíl mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého odpisovaného majetku, které jsou vytvářeny podle účetních odpisů.¹⁷⁷

Pojetí účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku dle standardů IFRS¹⁷⁸

Dlouhodobému nehmotnému majetku je věnován standard IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Důležité je, aby aktivum bylo **identifikovatelné**, tím se liší od goodwillu, který se podle standardů IFRS neřadí mezi nehmotná aktiva. Nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže:

- je oddělitelné od účetní jednotky, tj. lze ho prodat, pronajmout, převést nebo vyměnit,
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Již ze samotné definice aktiva v Koncepčním rámci vyplývá, že účetní jednotka musí mít nad aktivem kontrolu, aby ho mohla vykázat v rozvaze. V případě nehmotných aktiv je kontrola vnímána jako schopnost získávat z užívání aktiva budoucí ekonomický prospěch a zároveň schopnost zamezit přístup k tomuto prospěchu jiným. Jak uvádí Bohušová¹⁷⁹ například pomocí autorských práv, patentů nebo licencí. Budoucím ekonomickým užitekem mohou být výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úspora nákladů nebo jiné užitky, které jednotka získá užíváním těchto aktiv.

¹⁷⁵ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. s. 88.

¹⁷⁶ Tamtéž, s. 70.

¹⁷⁷ Sagit. *ÚZ č. 874 – Účetnictví podnikatelů, Audit – ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. Ostrava: Sagit, 2012.

¹⁷⁸ IFRS, IAS 38 – *Intangible Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-11]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias38.pdf>.

¹⁷⁹ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. s. 181.

Aby jednotka vykázala položku v rozvaze jako nehmotné aktivum, musí být aktivum identifikovatelné a kontrolované účetní jednotkou a musí být pravděpodobné, že bude přinášet účetní jednotce budoucí ekonomické užitky. Zároveň musí být spolehlivě zjištěná výše nákladů na jeho pořízení.

Samostatně pořízená nehmotná aktiva se oceňují pořizovací cenou, která je tvořena:

- nákupní cenou aktiv, která zahrnuje i dovozní cla a nevratné daně,
- veškerými přímo přiřaditelnými náklady, které bylo nutné vynaložit, aby aktivum plnilo zamýšlený účel (např. platy odborníků, kteří aktivum uvádějí do provozuschopného stavu nebo náklady na testování správné funkce aktiva).

Standard IAS 38 dále popisuje ocenění nehmotných aktiv při jiných způsobech jejich nabývání (pořízení vlastní činností, směnou, v rámci koupě podniku atd.), kterými se práce nebude zabývat, protože společnost XYZ taková aktiva nevlastní.

Pro oceňování nehmotných aktiv k rozvahovému dni si může účetní jednotka vybrat, zda použije **model historických cen** (cost model) nebo **model přecenění na fair value** (revaluation model). Při využití modelu historických cen je hodnota aktiva stanovena ve výši nákladů na jeho pořízení, které jsou sníženy o amortizaci a případné kumulativní ztráty ze snížení hodnoty. Jestliže se účetní jednotka rozhodne používat model přecenění pro určité aktivum, musí stejným způsobem ocenit i všechna ostatní aktiva zařazená do stejné skupiny, tj. aktiva, která mají podobnou povahu a způsob využití v účetní jednotce. Přecenění na fair value je možné jen tehdy, když existuje pro příslušnou skupinu nehmotných aktiv aktivní trh, ze kterého může být fair value zjištěna. K rozvahovému dni je aktivum oceněno ve fair value, zjištěné z aktivního trhu, která je dále snížena o amortizaci a případné ztráty ze snížení hodnoty. Jestliže pro příslušnou skupinu nehmotných aktiv neexistuje aktivní trh, musí být pro ocenění k rozvahovému dni použit model historických cen.

Standard IAS 38 rozlišuje na základě určení doby použitelnosti dvě skupiny nehmotných aktiv:

- aktiva, u kterých **lze určit dobu použitelnosti** – ta jsou amortizována v závislosti na určené době použitelnosti,
- aktiva s **neurčitou dobou použitelnosti** – ta nejsou amortizována, ale jsou každoročně testována na snížení hodnoty podle standardu IAS 36.

Účetní jednotka vykáže nehmotné aktivum jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, pokud neexistuje předvídatelné omezení doby, po kterou je očekáváno, že aktivum bude přinášet účetní jednotce ekonomické užitky.

V případě aktiv s **určitou dobou použitelnosti** by měla být odepsatelná částka rozložena systematicky na celé období použitelnosti těchto aktiv. Taková aktiva se začínají amortizovat k okamžiku, kdy jsou připravena k použití a přestávají se amortizovat k okamžiku, kdy jsou klasifikována jako aktiva držená k prodeji v souladu se standardem IFRS 5 nebo k okamžiku, kdy dojde k jejich vyřazení. Záleží na tom, která z těchto skutečností nastane dříve. Standard povoluje tři metody amortizace (lineární, degresivní a výkonová amortizace). Účetní jednotka použije takovou metodu, která nejlépe odráží způsob spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva a tu uplatňuje konzistentně po všechna období, pokud nedojde ke změně způsobu spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užitků. Částka amortizace za účetní období se zachytí ve výkazu zisku a ztráty, pokud jiný standard nepožaduje jiné řešení. Ve většině případů se předpokládá, že zbytková hodnota nehmotného aktiva je nulová s výjimkou těch aktiv, u kterých existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti nebo pro tato aktiva existuje aktivní trh, ze kterého lze zbytkovou hodnotu určit. V případě, že zbytková hodnota aktiva není nulová, je takové aktivum amortizováno pouze do výše této hodnoty.

Nehmotná aktiva s **neurčitou dobou použitelnosti** musí účetní jednotka každoročně testovat na snížení hodnoty v souladu se standardem IAS 36 porovnáním jeho zpětně získatelné částky s účetní hodnotou a také musí zjišťovat, zda stále platí podmínky, pro které bylo aktivum posouzeno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti. Nehmotná

aktiva jsou vyřazena z důvodu prodeje, nebo pokud účetní jednotka nepředpokládá, že jí používání aktiva nebo jeho prodej přinese nějaký ekonomický užitek.

4.3.1 Účetní zachycení odpisů softwaru dle české účetní legislativy a standardů IFRS

Společnost XYZ, a. s. nakoupila dne 31. 12. 2008 software pro tvorbu projektových výkresů AutoCAD 3D 2008, který ve stejný den zařadila do používání. Pořizovací cena tohoto programu byla 103 800,- Kč a byla uhrazena v průběhu roku 2009 z běžného účtu. Společnost stanovila dobu použitelnosti tohoto softwaru na 5 let. Pro výpočet odpisů byla zvolena rovnoměrná metoda a majetek je odepisován měsíčně od prvního dne měsíce následujícího po zařazení.

Zachycení dle české účetní legislativy – rok 2010

Zachycení odpisů se provádí na vrub nákladového účtu *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* (Odpisy DNM a DHM) a ve prospěch účtu *Oprávkový k softwaru*. **Počáteční stav oprávkového účtu** k 1. 1. 2010 byl **20 760,- Kč** a v průběhu roku 2010 bylo **ve prospěch** tohoto účtu **každý měsíc** zaúčtováno **1 730,- Kč**, což je výše měsíčního odpisu. Souvztažně byla **stejná částka každý měsíc** zaúčtována i **na vrub nákladového účtu** *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. **Konečný stav účtu** *Oprávkový k softwaru* k 31. 12. 2010 byl **41 520,- Kč**.

Zachycení dle standardů IFRS – rok 2010

Dle aktuálních informací od společnosti XYZ je pravděpodobné, že software bude účetní jednotce přinášet ekonomické užitky i po pěti letech, ale účetní jednotka neumí přesně stanovit, po jak dlouhou dobu bude užívání softwaru pro společnost přínosné. Proto lze účetní jednotce doporučit vykázat tento software jako nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti. V takovém případě se software neamortizuje, ale každoročně je nutné zjistit, zda tento program nemá sníženou hodnotu. Test na snížení hodnoty se provede podle požadavků standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

Ke snížení hodnoty aktiva dojde tehdy, když je účetní hodnota vyšší než **zpětně ziskatelná částka**. Za zpětně ziskatelnou částku standard IAS 36 považuje buďto **fair value sníženou o náklady prodeje** nebo **hodnotu z užívání**, kdy pro účely testu na snížení hodnoty aktiva se bere v úvahu vždy vyšší z těchto hodnot. Standard uvádí, že není nutné vždy zjišťovat obě hodnoty, stačí, když jedna z nich převyšuje účetní hodnotu daného aktiva. Vzhledem k tomu, že k danému softwaru již na konci roku 2009 neexistoval aktivní trh, ze kterého by se zjistila fair value, musí účetní jednotka zjistit hodnotu z užívání. Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které bude aktivum generovat po dobu jeho použitelnosti. Vzhledem k tomu, že je software vykázán jako nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, je odhad budoucích peněžních toků z aktiva proveden pro následujících pět let, což je maximální doba, kterou standard IAS 36 pro odhad budoucích toků povoluje.¹⁸⁰

Společnost v roce 2009 provedla test na snížení hodnoty, při kterém nebyla zjištěna ztráta ze snížení hodnoty. Software byl v rozvaze za rok 2009 vykázán v pořizovací ceně, tj. 103 800,- Kč. Stejný test je dle požadavků standardu IAS 36 nutné provést i v roce 2010. Společnost v roce 2010 provedla **zakázky v celkové hodnotě 288 006 000,- Kč** a pro následující roky **očekává tržby** ve výši zhruba **240 000 000,- Kč** ročně. Odhad je proveden na základě posledních předpovědí schválených managementem společnosti. Společnost celkově vlastní **třináct** licencí softwaru AutoCAD a využívá tento software ve zhruba **65 % zakázek** a výstupy z tohoto programu (projektové výkresy) tvoří asi **1,5 % ceny zakázky**. Na základě těchto údajů lze spočítat hodnotu z užívání softwaru AutoCAD pro rok 2010. Postup vypadá následovně:

- 1) **Zjištění výše očekávaných budoucích peněžních toků (FCF) přiřaditelných k jedné licenci softwaru AutoCAD**

$$FCF = \frac{5 \times 240\,000\,000 \times 0,65 \times 0,015}{13} = 900\,000$$

¹⁸⁰ IFRS, IAS 36 – *Impairment of Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-12]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias36.pdf>.

2) Diskontování očekávaných budoucích peněžních toků na současnou hodnotu

Pro účely diskontování je použita průměrná denní PRIBOR sazba za rok 2010, tj. 0,86 % p. a.¹⁸¹ Důvod pro použití této sazby je ten, že společnost v roce 2010 měla zřízen podnikatelský účet s tzv. overnight úročením, které ze sazby PRIBOR vychází. Je uvažována měsíční frekvence připisování úroků. Současná hodnota se vypočte podle vzorce (1).

$$PV = \frac{900\,000}{\left(1 + \frac{0,0086}{12}\right)^{12 \times 5}} = 862\,133,53$$

Z výpočtu je patrné, že hodnota z užívání značně převyšuje účetní hodnotu tohoto softwaru, a tak lze konstatovat, že ke snížení hodnoty aktiva nedošlo. V takovém případě je aktivum v rozvaze za rok 2010 zachyceno ve výši pořizovací ceny, tj. 103 800,- Kč.

Následující tabulka zobrazuje vliv účetních operací provedených v roce 2010 na rozvahu společnosti XYZ dle české účetní legislativy.

Tab. 15: Rozvaha k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy – účetní odpisy softwaru

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Oprávky k softwaru	-20 760,00	Hospodářský výsledek	-20 760,00
Σ aktiv	-20 760,00	Σ pasiv	-20 760,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Řešení účetních odpisů softwaru dle standardů IFRS se do rozvahy pro rok 2010 nepromítne, protože software je vykázán jako nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti a tato aktiva se neamortizují. Podle výsledků testu na snížení hodnoty ke snížení nedošlo, a tak v rozvaze nebude vykázána ani žádná ztráta z tohoto titulu.

Z výše uvedeného je patrné, že společnost neodhadla správně dobu použitelnosti softwaru v rámci zachycení v české účetní legislativě. Otázka stanovení správné doby použitelnosti majetku je poměrně složitá, a proto řada firem v České republice vychází při stanovení doby použitelnosti pro výpočet účetních odpisů z požadavků daňových zákonů, ve kterých

¹⁸¹ Česká národní banka. *Sazby PRIBOR – měsíční a roční průměry* [online]. Praha: Česká národní banka, 2003–2012 [vid. 2012-04-12]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/penezni_trh/pribor/prumerne.jsp?year=2010&show=Spustit+sestavu.

je přesně uvedena doba životnosti jednotlivých aktiv pro účely daňových odpisů. Bohužel požadavky daňových zákonů nemusí vždy přesně odpovídat skutečné době životnosti aktiva, čímž dochází ke špatnému odhadu doby použitelnosti pro výpočet účetních odpisů, a tím je zkreslen i hospodářský výsledek a účetní hodnota příslušného majetku. Dá se předpokládat, že kdyby i v české právní úpravě existovala možnost stanovit dobu použitelnosti majetku jako neurčitou, společnost by tak pravděpodobně učinila. Tento postup lépe odpovídá zásadě věrného a poctivého zobrazení účetních informací.

4.4 Shrnutí – celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010

V této části bude provedena souhrnná analýza vlivu rozdílných účetních systémů na rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010. V následujících dvou tabulkách jsou zachyceny předchozí zkoumané transakce a je zobrazen vliv odlišných požadavků české účetní legislativy a standardů IFRS na údaje vykázané v rozvaze.

Tab. 16: Celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu společnosti XYZ sestavenou k 31. 12. 2010 dle české účetní legislativy

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Software	103 800,00	Neuhrazená ztráta z minulých let	-20 760,00
Oprávky k softwaru	-41 520,00	Hospodářský výsledek	1 976 033,41
Pokladna	-1 240,00	Závazky z obchodních vztahů	5 048 770,49
Běžný účet	4 325 116,90	Závazky vůči zaměstnancům – cestovné	2 958,00
Pohledávky z obchodních vztahů	3 340 860,00	Ostatní rezervy	720 015,00
Σ aktiv	7 727 016,90	Σ pasiv	7 727 016,90

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Tab. 17: Celkový vliv zkoumaných transakcí na rozvahu společnosti XYZ sestavenou k 31. 12. 2010 dle standardů IFRS

Aktiva	Rozvaha k 31. 12. 2010		Pasiva
Software	103 800,00	Hospodářský výsledek	254 573,33
Pokladna	-1 240,00	Závazky z obchodních vztahů	5 048 770,49
Běžný účet	4 325 116,90	Závazky vůči zaměstnancům – cestovné	2 958,00
Pohledávky z obchodních vztahů	3 340 860,00	Ostatní rezervy	520 687,00
		Čistá hodnota smluv o zhotovení	1 941 548,08
Σ aktiv	7 768 536,90	Σ pasiv	7 768 536,90

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Z těchto dvou tabulek je patrné, že aktiva a pasiva mají v rozvaze sestavené v souladu se standardy IFRS vyšší hodnotu o 41 520,- Kč. Tento rozdíl je způsoben odlišným vykázáním softwaru v rámci obou systémů. Dle české legislativy je software rovnoměrně odepisován a částku 41 520,- Kč představují oprávky k tomuto majetku vytvořené od začátku odepisování. Jiná je i struktura položek uvedených v rozvaze, ta vyplývá jednak z odlišného zachycení nákladů a výnosů u kontraktů, které zasahují do různých účetních období, a také již zmiňovaným odepisováním softwaru v rámci české úpravy účetnictví. V rozvaze sestavené dle české účetní legislativy je vykázána neuhrazená ztráta z minulých let, ta je způsobena účetními odpisy softwaru, které byly provedeny v roce 2009.

Následující dvě tabulky zachycují všechny zkoumané transakce a zobrazují vliv odlišných východisek obou účetních systémů na údaje vykázané ve výkazu zisku a ztráty.

Tab. 18: Celkový vliv zkoumaných transakcí na výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010 dle české účetní legislativy

Náklady	Výkaz zisku a ztráty za rok 2010	Výnosy
Materiál na zakázky	3 218 507,80	Tržby z prodeje služeb – realizace 7 804 860,00
Cestovné	2 958,00	
Služby k zakázkám	1 866 085,58	
Ostatní provozní náklady	500,21	
Odpisy DNM a DHM	20 760,00	
Tvorba a zúčtování rezerv	720 015,00	
Σ nákladů	5 828 826,59	Σ výnosů 7 804 860,00

Hospodářský výsledek = **1 976 033,41**

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Tab. 19: Celkový vliv zkoumaných transakcí na výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ za rok 2010 dle standardů IFRS

Náklady	Výkaz zisku a ztráty za rok 2010	Výnosy
Materiál na zakázky	3 218 507,80	Tržby z prodeje služeb – realizace 5 863 311,92
Cestovné	2 958,00	
Služby k zakázkám	1 866 085,58	
Ostatní provozní náklady	500,21	
Tvorba a zúčtování rezerv	520 687,00	
Σ nákladů	5 608 738,59	Σ výnosů 5 863 311,92

Hospodářský výsledek = **254 573,33**

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů společnosti XYZ, a. s.

Z tabulek vyplývá, že odlišný způsob zachycení daných transakcí se znatelně projeví na vykázaném výsledku hospodaření. Hospodářský výsledek zjištěný v souladu s českou účetní legislativou je vyšší o 1 721 460,08 Kč oproti výsledku hospodaření, jenž je vykázán dle standardů IFRS. Tento rozdíl je způsoben především rozpoznáním výnosů u smluvních zakázek, které zasahují do různých účetních období. Dle české účetní legislativy jsou výnosy uznány ve výši vystavených faktur, které se k danému období

vztahují nebo jsou vykázány ve výši vynaložených nákladů, pokud podmínky průběžné fakturace nejsou ve smlouvě stanoveny. Naproti tomu standardy IFRS umožňují vykázat výnosy ze zakázky dvěma způsoby. Záleží na tom, zda lze spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy. Pokud může být výsledek smlouvy spolehlivě odhadnut, vykáží se výnosy podle metody procenta rozpracovanosti (byla popsána v oddílu 4.2). V případě, že výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, jsou výnosy uznány ve výši vynaložených nákladů. Další drobnější rozdíly ve výši hospodářského výsledku jsou tvořeny diskontováním rezerv, jak požadují standardy IFRS a účetními odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.

Z provedené komparativní analýzy způsobu zachycení vybraných účetních operací je možné říci, že použití standardů IFRS pro vykazování hospodářských transakcí poskytuje uživatelům účetních výkazů informace, které lépe korespondují s ekonomickou realitou a lépe vyhovují všeobecně uznávaným účetním zásadám. Jedním z omezení české účetní legislativy je úzké napojení na daňový systém, což se projevilo například při analýze účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku. Lze se také domnívat, že v případě, kdy by objem prováděných transakcí byl větší, byly by i rozdíly mezi oběma účetními systémy ještě zřetelnější.

Závěr

Hlavním cílem této práce bylo srovnání odlišných požadavků a principů, které kladou na účetní systém Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a česká účetní legislativa, a také to, jak tato teoretická východiska ovlivní účetní hodnotu vybraných účetních položek a jejich vykázání v rámci účetní závěrky. Pro splnění tohoto cíle bylo nutné zaměřit se nejprve na obecné principy a požadavky, na kterých oba účetní systémy staví, a následně se ponořit hlouběji do vybraných oblastí, které nějakým způsobem mohou ovlivnit účetní hodnotu účetních položek a jejich vykázání v účetních výkazech. Z tohoto důvodu byla prozkoumána oblast oceňování majetku a závazků a také bylo provedeno srovnání požadavků kladených oběma systémy na účetní závěrku a jednotlivé výkazy, které ji tvoří.

Již při zkoumání základních principů, na kterých jsou oba účetní systémy založeny, byly zjištěny podstatné odlišnosti. Zatímco česká účetní legislativa poměrně striktně popisuje způsob zachycení jednotlivých hospodářských operací i jejich vykázání v účetních výkazech, které mají přesně předepsanou formu, jsou standardy IFRS v tomto směru benevolentnější a pouze popisují, jaké informace mají být zveřejněny a v jakých účetních výkazech. Dávají tak účetním jednotkám pouze jakýsi návod pro vykázání účetních informací a to, jakým způsobem jsou hospodářské operace zachyceny v účetních knihách, neupravují. Jiný pohled mají oba účetní systémy i na to, pro koho mají být informace z účetnictví primárně určeny. Dle české legislativy slouží účetní informace především pro stanovení základu daně z příjmů, tedy pro účely státní správy, a dále také pro dodavatele, bankovní instituce a pro potřeby managementu podniku. Zatímco informace z účetních výkazů sestavených v souladu se standardy IFRS jsou primárně určeny především pro investory, zaměstnance podniku, dodavatele nebo věřitele. Je možné si všimnout, že stát jako uživatel účetních výkazů sestavených dle standardů IFRS figuruje až na poměrně nedůležité pozici. S tím souvisí i cíl účetní závěrky. Účetní závěrka sestavená podle české účetní legislativy musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku v tom smyslu, že musí splňovat všechna ustanovení, která se na účetní jednotku vztahují dle zákona o účetnictví. Naproti tomu cílem účetní závěrky sestavené podle standardů IFRS je poskytnout věrné a poctivé informace o finanční pozici,

výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, avšak standardy IFRS chápou věrné a poctivé informace jinak než česká účetní legislativa. Dle standardů IFRS podávají účetní informace věrný a poctivý obraz, jestliže jsou dodržovány obecně uznávané účetní zásady bez ohledu na daňové nebo právní dopady.

V druhé části byly zkoumány požadavky kladené oběma systémy na oceňování majetku a závazků. Právě oblast oceňování je tou nejvýznamnější, která ovlivňuje účetní hodnotu, ve které jsou majetek a závazky vykázány. Při prvotním ocenění majetku a závazků nevykazují oba systémy větší odlišnosti, oba vychází převážně z cen stanovených na historické bázi. Rozdíl nastává při ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni. Standardy IFRS se snaží v co největší míře používat ocenění ve fair value zjištěné k rozvahovému dni, ale česká právní úprava účetnictví vyžaduje přecenění na reálnou hodnotu¹⁸² jen u finančních nástrojů. Na základě rešerší odborné literatury se lze domnívat, že díky širšímu používání oceňování ve fair value poskytuje účetní závěrka informace, které lépe odráží skutečnou situaci podniku a lépe uspokojují potřeby uživatelů těchto informací.

Praktická část práce byla zaměřena na zjištění rozdílů mezi oběma účetními systémy, které mají vliv na účetní hodnotu vybraných účetních položek. Zkoumána byla oblast rezerv, vykazování nákladů a výnosů u dlouhodobých smluv a účetních odpisů dlouhodobých nehmotných aktiv. Požadavky v těchto oblastech se liší poměrně výrazně, a proto i změny účetních hodnot zkoumaných položek a jejich vliv na rozvahu a výkaz zisku a ztráty byl značný.

Standardy IFRS kladou poměrně přesné požadavky na to, kdy mohou být rezervy tvořeny a požadují v případě významného vlivu časové hodnoty peněz rezervu diskontovat na její současnou hodnotu. Tím dochází k přesnějšímu vykázání závazků účetní jednotky a je tak lépe naplněn požadavek na věrné a pravdivé zobrazení finanční pozice podniku.

Oblast nákladů a výnosů plynoucích z dlouhodobých smluv není v české účetní legislativě speciálně řešena. V rámci české účetní legislativy tak nemůže účetní jednotka vykázat

¹⁸² Reálná hodnota není přesným synonymem pro fair value (viz definice fair value – pododdíl 2.1.2 a definice reálné hodnoty – pododdíl 2.3.2).

žádný zisk z dlouhodobé smlouvy do doby, než budou vystaveny faktury odběratelům. Standardy IFRS umožňují zahrnout část zisku plynoucího ze smlouvy již v průběhu výstavby aktiva, za splnění podmínky, že výsledek smlouvy lze spolehlivě odhadnout. K tomuto účelu standardy používají tzv. metodu procenta rozpracovanosti, která umožňuje zahrnout část zisku plynoucího ze smlouvy do období, ve kterém byly provedeny smluvené práce. To, jak velká část zisku bude do daného období zahrnuta, závisí na stupni rozpracovanosti aktiva. V české právní úpravě neexistuje žádná možnost, jak zahrnout část zisku z dlouhodobé smlouvy do období, ve kterém proběhly smluvené práce, jestliže společnost nemá domluveny podmínky průběžné fakturace, proto lze doporučit zavedení metody procenta rozpracovanosti i do české účetní legislativy. Díky používání metody procenta rozpracovanosti dochází k přesnějšímu vyjádření finanční výkonnosti účetní jednotky, což může mít významný vliv na rozhodování uživatelů účetních výkazů.

Třetí oblastí, kterou se práce zabývá, jsou účetní odpisy nehmotného majetku. Nejdůležitější otázkou při výpočtu účetních odpisů je stanovení doby použitelnosti daného aktiva. To může být velmi problematické, a tak řada českých firem bere při odhadu doby použitelnosti aktiv v úvahu lhůty stanovené daňovými zákony pro výpočet daňových odpisů. Bohužel tím často dochází k podhodnocení skutečné doby použitelnosti daného aktiva, a tím i ke zkreslení hospodářského výsledku a účetní hodnoty příslušného aktiva. Standardy IFRS umožňují u nehmotných aktiv stanovit tzv. neurčitou dobu použitelnosti. Jestliže si účetní jednotka není jistá, jak dlouho jí bude majetek přinášet ekonomické užitky, stanoví dobu aktiva jako neurčitou. V takovém případě se majetek vůbec neodepisuje, ale aktiva jsou každoročně testována na snížení hodnoty. Zavést tuto možnost i do české účetní legislativy lze doporučit, protože v současné době, kdy velká část společností využívá daňové odpisy i pro účely účetnictví, dochází ke zkreslení skutečné hodnoty daných aktiv.

Práce by mohla být přínosná pro všechny společnosti, které se pohybují v oboru stavebnictví nebo jiných oborech, pro které jsou typické dlouhodobé smluvní závazky a které hodlají rozšířit své teritorium i do jiných států Evropské unie. Vykazování účetních informací dle standardů IFRS by jim zajistilo větší důvěryhodnost, transparentnost a srovnatelnost při jednáních s lokálními zákazníky, dodavateli i bankovními institucemi. V práci jsou uvedeny všeobecné informace nutné k vedení finančního výkaznictví

v souladu se standardy IFRS a zároveň i požadavky kladené těmito standardy na oceňování majetku a závazků a na sestavení účetní závěrky. Rovněž jsou u vybraných hospodářských operací nastíněny výhody používání standardů IFRS, kde nejvýznamnější je pro tyto společnosti pravděpodobně otázka nákladů a výnosů vztahujících se k dlouhodobým smlouvám.

Seznam literatury

Citované zdroje

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. 166 s. ISBN 978-80-7372-778-9.

Česká národní banka. *Sazby PRIBOR – měsíční a roční průměry* [online]. Praha: Česká národní banka, 2003–2012 [vid. 2012-04-12]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/penezni_trh/pribor/prumerne.jsp?year=2010&show=S pustit+sestavu.

Deloitte Česká republika. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf.

Deloitte IAS Plus, *IFRS in Focus – IASB issues new standard on fair value measurement and disclosure*. [online]. London: International Accounting Standards Board, 2011-05-12 [vid. 2012-02-28]. Dostupné v PDF z: <http://iasplus.com/iasplus/1105ifrs13.pdf>.

Deloitte IAS Plus, *Summary of IFRS 13*. [online]. London: Deloitte Global Services Limited, 2012 [vid. 2012-02-28]. Dostupné z: <http://iasplus.com/standard/ifrs13.htm>.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

IFRS, *IAS 1 – Presentation of Financial Statements* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

IFRS, *IAS 7 – Statement of Cash Flows* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.

IFRS, *IAS 11 – Construction Contracts* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-05]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias11.pdf>.

IFRS, *IAS 36 – Impairment of Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-12]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias36.pdf>.

IFRS, *IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-02]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias37.pdf>.

IFRS, *IAS 38 – Intangible Assets* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-04-11]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/ias38.pdf>.

IFRS, *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. London: IFRS Foundation, 2010 [vid. 2012-03-01]. Dostupné v PDF z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.

JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2008. 413 s. ISBN 978-80-7273-152-7.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 3., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2002. 532 s. ISBN 80-7273-062-2.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech 1. díl*. 1. vyd. Praha: VOX, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.

KŘÍŽ, P., aj. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009 [vid. 2012-03-02]. Dostupné v PDF z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 170 s. ISBN 978-80-7372-557-0.

MALÍKOVÁ, O., HORÁK, J. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. 139 s. ISBN 978-80-7372-690-4.

Ministerstvo financí České republiky. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. Praha: Ernst & Young, 2005 [vid. 2012-03-05]. Dostupné v PDF z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf.

Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 410/2009 Sb.* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2011-12-17]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=410%2F2009.

Portál veřejné správy České republiky. *Vyhláška č. 500/2002 Sb.* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2009-11-11 [vid. 2012-03-04]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=500%2F2002.

Portál veřejné správy České republiky, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 1991-12-12 [vid. 2011-12-18]. Dostupné v TXT z: http://portal.gov.cz/wps/WPS_PA_2001/jsp/download.jsp?s=1&l=563%2F1991.

Sagit. *ÚZ č. 874 – Účetnictví podnikatelů, Audit* Ostrava: Sagit, 2011. 176 s. ISBN 978-80-7208-895-9.

STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.

Seznam příloh

Příloha A Rozvaha společnosti XYZ, a. s. ke dni 31. 12. 2010 (4 str.)

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ, a. s. ke dni 31. 12. 2010 (2 str.)

Příloha A Rozvaha společnosti XYZ, a. s. ke dni 31. 12. 2010

Rozvaha podle Přílohy č. 1
vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí
účetní závěrku současně
s doručením daňového přiznání
za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu
úřadu

ROZVAHA **v plném rozsahu**

ke dni 31.12.2010
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Rok	Měsíc	IČ
2010		

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A až D	1	128 365	-7 074	121 291	122 341
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek Součet B.I. až B.III.	3	12 350	-6 918	5 432	7 060
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I.1. až I.8.	4	523	-212	311	118
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6				
3.	Software	7	523	-212	311	118
4.	Ocenitelná práva	8				
5.	Goodwill	9				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek Součet II.1. až II.9.	13	11 827	-6 706	5 121	6 942
B. II. 1.	Pozemky	14				
2.	Stavby	15				
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	11 827	-6 706	5 121	6 942
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	17				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	18				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21				
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	22				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek Součet III.1. až III.7.	23				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	27				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28				
6.	Porfyzovaný dlouhodobý finanční majetek	29				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30				

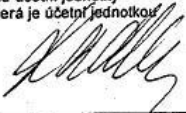


Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva Součet C.I. až C.IV.	31	115 537	-156	115 381	114 483
C. I.	Zásoby Součet I.1. až I.6.	32	7 142		7 142	3 131
C. I. 1.	Materiál	33				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	7 142		7 142	3 131
3.	Výrobky	35				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36				
5.	Zboží	37				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	38				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky Součet II.1. až II.8.	39	21 418		21 418	15 221
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	40	21 277		21 277	15 181
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	41				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	42				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	40		40	40
6.	Dohadné účty aktivní	45				
7.	Jiné pohledávky	46	101		101	
8.	Odložená daňová pohledávka	47				
C. III.	Krátkodobé pohledávky Součet III.1. až III.9.	48	63 707	-156	63 551	84 363
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	55 928	-156	55 772	81 306
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	50				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	51				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	52				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53				
6.	Stát - daňové pohledávky	54	1 839		1 839	2 213
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	5 668		5 668	664
8.	Dohadné účty aktivní	56				
9.	Jiné pohledávky	57	272		272	180
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek Součet IV.1. až IV.4.	58	23 270		23 270	11 768
C. IV. 1.	Peníze	59	188		188	47
2.	Účty v bankách	60	23 082		23 082	11 721
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	61				
4.	Pofizovaný krátkodobý finanční majetek	62				
D. I.	Časové rozlišení Součet I.1. až I.3.	63	478		478	798
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	465		465	552
2.	Komplexní náklady příštích období	65				
3.	Příjmy příštích období	66	13		13	246

Označení	PASIVA	čís. řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM Součet A až C	67	121 291	122 341
A.	Vlastní kapitál Součet A.I. až A.V.	68	50 720	55 786
A. I.	Základní kapitál Součet I.1. až I.3.	69	2 000	2 000
A. I. 1.	Základní kapitál	70	2 000	2 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	71		
3.	Změny základního kapitálu	72		
A. II.	Kapitálové fondy Součet II.1. až II.4.	73		
A. II. 1.	Emisní ážio	74		
2.	Ostatní kapitálové fondy	75		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	77		
5.	Rozdíly z přeměn společností	121		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku Součet III.1. až III.2.	78	410	425
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	79	400	400
2.	Statutární a ostatní fondy	80	10	25
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let Součet IV.1. až IV.2.	81	43 361	45 702
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	43 361	45 702
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	83		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	84	4 949	7 659
B.	Cizí zdroje Součet B.I. až B.IV.	85	69 957	66 444
B. I.	Rezervy Součet I.1. až I.4.	86	540	406
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	87		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	88		
3.	Rezerva na daň z příjmů	89		
4.	Ostatní rezervy	90	540	406
B. II.	Dlouhodobé závazky Součet II.1. až II.10.	91	10 229	5 702
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	92	9 658	4 475
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	93		
3.	Závazky - podstatný vliv	94		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	95		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	96		
6.	Vydané dluhopisy	97		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	98		
8.	Dohadné účty pasivní	99		
9.	Jiné závazky	100	136	833
10.	Odložený daňový závazek	101	435	394



Označení	PASIVA	čís. řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky Součet III.1. až III.11.	102	48 529	60 336
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	41 167	54 949
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107	869	966
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	478	489
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	114	119
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		883
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	146	31
11.	Jiné závazky	113	5 755	2 899
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci Součet IV.1. až IV.3.	114	10 659	
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	10 659	
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení Součet I.1. až I.2.	118	614	111
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	614	111
2.	Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne: 09.05.2011		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání inženýrská činnost	Pozn.:

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ, a. s. ke dni 31. 12. 2010

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu ke dni **31.12.2010** (v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2010		

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		
+	Obchodní marže I. - A.	3		
II.	Výkony Součet II. 1. až II. 3.	4	292 017	222 715
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	288 006	223 166
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6	4 011	-451
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B. 1. až B. 2.	8	269 132	192 897
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	97 474	118 986
2.	Služby	10	171 658	73 911
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	22 885	29 818
C.	Osobní náklady Součet C. 1. až C. 4.	12	19 338	18 686
C. 1.	Mzdové náklady	13	14 135	13 469
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	4 780	4 511
4.	Sociální náklady	16	423	706
D.	Daně a poplatky	17	158	248
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2 483	2 123
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III. 1. až III. 2.	19	314	8
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	177	
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	137	8
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F. 1. až F. 2.	22	448	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	442	
2.	Prodaný materiál	24	6	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	252	-795
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	7 175	809
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 033	560
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů řádků I. až písmeno I.	30	6 662	9 813



Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	52	182
N.	Nákladové úroky	43	184	93
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1 422	542
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 817	845
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů řádků VI. až písmeno P. Součet Q.1. až Q.2.	48	-527	-214
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 186	1 940
Q. 1.	-splatná	50	1 145	1 698
2.	-odložená	51	41	242
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	4 949	7 659
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	4 949	7 659
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	6 135	9 599

Sestaveno dne: 09.05.2011		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání inženýrská činnost	Pozn.: